

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Inventarizace majetku a závazků ve vybrané obchodní korporaci
Inventory Taking of Assets and Liabilities in the Selected Business Company

Student: Veronika Hajdová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Veronika Hajdová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: Inventarizace majetku a závazků ve vybrané obchodní korporaci
Inventory Taking of Assets and Liabilities in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická východiska inventarizace
3. Problematika inventarizace ve vybrané obchodní korporaci
4. Analýza průběhu inventarizace a její zhodnocení ve vybrané obchodní korporaci
5. Závěr

Seznam doporučené literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

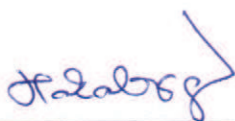
BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh 1 a 2, vypracovala samostatně.

V Novém Jičíně dne: 6.5.2016

Veronika Hajdová
jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod	3
2	Teoretická východiska pro inventarizaci	5
2.1	Základní právní úprava	5
2.2	Charakteristika inventarizace	5
2.3	Druhy inventarizací.....	6
2.4	Inventarizační písemnosti.....	8
2.5	Způsob oceňování inventarizovaného majetku a závazků	11
2.5.1	Oceňování dlouhodobého majetku.....	13
2.5.2	Oceňování zásob.....	14
2.5.3	Oceňování ostatního majetku a závazků	15
2.6	Příprava a organizace inventarizace	15
2.6.1	Vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci	15
2.6.2	Vypracování inventarizační směrnice.....	16
2.6.3	Stanovení inventarizačních komisí	16
2.6.4	Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí.....	17
2.6.5	Povinnosti inventarizačních komisí	18
2.7	Inventarizační rozdíly a jejich vypořádání	19
2.7.1	Charakteristika výsledku inventarizačních prací	19
2.7.2	Kontrola správnosti zjištěných inventarizačních rozdílů	20
2.7.3	Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.....	21
2.7.4	Vypořádání inventarizačních rozdílů	22
2.7.5	Účtování inventarizačních rozdílů	22
2.7.6	Změny v účtování zásob vlastní činnosti od roku 2016	24
3	Specifikace vnitřní směrnice k inventarizaci vybrané obchodní korporace	26
3.1	Vnitřní směrnice k inventarizaci ve společnosti Varroc Lighting Systems.....	26
3.1.1	Druhy inventarizace.....	27
3.1.2	Zjišťování a účtování inventarizačních rozdílů.....	27
3.1.3	Náležitosti inventurních soupisů	28
3.1.4	Organizační příkaz	29
3.1.5	Oceňování dlouhodobého majetku.....	29
3.1.6	Oceňování zásob.....	30
3.1.7	Oceňování zásob ke dni inventarizace a při uzavírání účetních knih	31
4	Analýza průběhu inventarizace a její zhodnocení ve vybrané obchodní korporaci	32
4.1	Inventarizace DHM, DNHM, nevýrobního materiálu, pohledávek a závazků ve společnosti VARROC lighting systems	32
4.1.1	Inventarizace DHM a DNHM	32

4.1.2	Inventarizace nevýrobního materiálu	33
4.1.3	Inventarizace pohledávek a závazků	34
4.2	Inventarizace výrobního materiálu ve společnosti VARROC	34
4.2.1	Přechod ze systému CMMS3 na systém SAP	35
4.2.2	ABC analýza	38
4.2.3	Četnost provádění inventur v závislosti na ABC analýze	41
4.2.4	Důvody zařazení granulátů a chemického výrobního materiálu do skupiny A	42
4.3	Inventarizace ZHLB položek	43
4.4	Inventarizace hotových výrobků	44
4.5	Materiál uskladněný na konsignaci nebo u subkontraktora	46
4.5.1	Materiál uskladněný na konsignaci	46
4.5.2	Subcontracting	47
4.6	Inventarizace vratných obalů	48
4.7	Kalkulace toleranční odchylky	49
5	Závěr	51
	Seznam použité literatury	53
	Seznam zkratk	54
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Cílem účetnictví je podávat kvalitní a správné informace o stavu majetku a závazků a o průběhu hospodářské činnosti. Při zajišťování správnosti těchto informací hraje důležitou roli kontrolní systém účetnictví, který zahrnuje kontrolu formální správnosti účetních zápisů a také kontrolu věcné správnosti účetnictví. A právě kontrola věcné správnosti je důležitým pojmem pro tuto práci, neboť nástrojem této kontroly je inventarizace majetku a závazků.

Inventarizace majetku a závazků je tedy z pohledu účetnictví každé účetní jednotky velmi důležitou a významnou činností, protože bez důkladného a správného provedení inventarizace nelze považovat informace o stavu majetku a závazků za dostatečně kvalitní a správné a může být zpochybněna věrnost a poctivost údajů v účetní závěrce. Proto se touto problematikou budeme důkladně zabývat v této bakalářské práci.

Cílem práce je popsat základní teoretická východiska pro inventarizaci, charakterizovat vybranou obchodní korporaci a zhodnotit její vnitropodnikové směrnice týkající se inventarizace a především analyzovat a zhodnotit průběh inventarizace ve vybrané obchodní společnosti.

První část práce je tedy zaměřena na teoretická východiska pro inventarizaci. Konkrétně je v této části vymezena základní právní legislativa, předmět a charakteristika inventarizace, dále zde najdeme členění inventarizace dle způsobu provádění inventur a dle okamžiku provedení inventarizace. Také se v této části dozvíme něco o inventarizačních písemnostech, jaké máme druhy a jaké jsou jejich náležitosti, dále se zaměříme na způsoby oceňování inventarizovaného majetku, tedy jak se při inventarizaci oceňuje dlouhodobý majetek, zásoby a ostatní majetek nebo závazky a v tomto smyslu si vymezíme některé důležité pojmy jako pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena apod. Poté už se dostaneme k samotné přípravě a organizaci inventarizace, kde si uvedeme, co vše je nutné udělat pro to, aby inventarizace byla úspěšně provedena. Je třeba nejdříve vymezit majetek a závazky, které budou inventarizovány, vypracovat interní směrnici k inventarizaci, stanovit inventarizační komisi, popř. dílčí inventarizační komise a vymezit jejich povinnosti, a právě tímto se budeme zabývat v této části práce. Velmi důležitou částí práce jsou inventarizační rozdíly, u kterých si vysvětlíme, za jakých okolností vznikají a jaké je jejich správné zaúčtování.

Druhá část práce je věnována vybrané obchodní korporaci, kterou je společnost Varroc Lighting Systems, s.r.o., a konkrétně se budeme věnovat interním směrnicím společnosti,

které se týkají inventarizace. V úvodu této části si řekneme pár slov o společnosti Varroc, kdy vznikla, čím se zabývá apod. Dále už se budeme zabývat přímo vnitropodnikovou směrnicí k inventarizaci, kde si uvedeme důležité informace pro správné provedení inventarizace v dané společnosti. Zaměříme se na to, jak často je inventarizace prováděna, jakým způsobem, jak společnost účtuje o inventarizačních rozdílech a jaké údaje musí obsahovat inventurní soupisy. Také se podíváme na to, jak společnost oceňuje dlouhodobý majetek a zásoby v účetnictví a ke dni provedení inventarizace.

A ve třetí části práce se již dostáváme k samotnému průběhu inventarizace ve společnosti Varroc. Řekneme si, jak probíhá ve firmě inventarizace dlouhodobého majetku, nevýrobního materiálu, pohledávek a závazků a dále se budeme podrobněji věnovat inventarizaci výrobního materiálu. Vysvětlíme si některé důležité pojmy, ukážeme si rozdíl mezi logistickým systémem, který společnost používala v minulosti a systémem SAP, který používá nyní, dále se zaměříme na rozdělení položek ve společnosti dle ABC analýzy a na to, jak často je prováděna inventarizace jednotlivých skupin položek. Také se podíváme na inventarizaci hotových výrobků, vratných obalů a dalších specifických druhů skladových zásob. Vše je pro lepší představu vysvětleno na konkrétních příkladech z praxe.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody deskripce, analýzy, pozorování, explanace a dotazování.

2 Teoretická východiska pro inventarizaci

V této části práce se budeme zabývat teoretickými východisky pro inventarizaci, kde najdeme základní právní úpravu, co je předmětem inventarizace, jaký má význam, jaké je její členění, jaké jsou náležitosti inventurních písemností, způsobem oceňování inventarizovaného majetku apod.

2.1 Základní právní úprava

Základním právním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále ZÚ). Povinnost inventarizovat majetek a závazky ukládá ustanovení § 29 a § 30 o účetnictví. Pro inventarizaci jsou ale důležité i další ustanovení tohoto zákona, především §1 odst. 1, § 6 odst. 3, § 8 odst. 4, § 17 (otevírání a uzavírání účetních knih), § 18 (účetní závěrka), § 19 (rozvahový den), § 24 - § 27, § 31, § 32, §33a a další.

Ustanovení § 1 odst. 1 vymezuje, že tento zákon stanoví požadavky na průkaznost účetnictví, v § 8 odst. 4 ZÚ jsou upraveny základní předpoklady průkaznosti a věrohodnosti účetnictví. Ustanovení § 24, § 25 a § 27 se týkají výše ocenění případných inventarizačních rozdílů, tzn. mank, schodků a přebytků.

§ 29 ZÚ stanoví účetním jednotkám povinnost provést inventarizaci veškerého majetku a závazků a zjištěný skutečný stav porovnat se stavem v účetnictví. V § 30 jsou vymezeny způsoby zjišťování skutečného stavu majetku a závazků a také tento paragraf stanoví účetním jednotkám povinnost zaznamenat zjištěné stavy v inventurních soupisech. Od roku 2012 je v tomto paragrafu vymezen také pojem rozhodný den, což je den, který si může účetní jednotka při periodické inventarizaci zvolit jako den, ke kterému se skutečný stav zjišťuje. Dále § 31 a § 32 se týká úschovy účetních písemností včetně úschovy inventurních soupisů a §33a vymezuje průkaznost účetního záznamu.

2.2 Charakteristika inventarizace

Podle zákona o účetnictví inventarizace slouží k ověření toho, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu zachycenému v účetnictví a k vypořádání případných inventarizačních rozdílů. Vlastní předmět inventarizace však zákon o účetnictví podrobněji nerozvádí, záleží to už jen na účetní jednotce (dále ÚJ).

Svobodová (2008) uvádí, že inventarizace obecně zahrnuje následující činnosti:

- zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovenému datu, tzn. ke dni inventarizace, záznam tohoto stavu do inventurních soupisů,

- vyčíslení rozdílů mezi skutečným stavem a účetním stavem a objasnění příčin rozdílů (např. poškození, ztráta nebo chyba v zaúčtování),
- stanovené způsobů vypořádání zjištěných rozdílů, tzn. schodků, přebytků nebo mank proti stavům zachyceným v účetnictví,
- zhodnocení technického stavu majetku účetní jednotky,
- zhodnocení využití inventarizovaného majetku,
- a další činnosti stanovené účetní jednotkou.

Je nutné ovšem odlišit pojmy inventarizace a inventura, neboť většina lidí si pod těmito pojmy představuje totéž.

Inventarizace je širší pojem, který zahrnuje také inventuru. Inventurou se rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek, zatímco pojem inventarizace zahrnuje celou řadu prací spojených s přípravou na zjištění skutečného stavu, s provedenou inventurou, s vyšetřením příčin vzniku inventarizačních rozdílů atd. [8]

Inventura je tedy pouze částí inventarizačních prací, ovšem velmi významnou částí, protože na jejím řádném provedení závisí věrohodnost a pravdivost zjištěného skutečného stavu majetku a závazků. Je důležitá i z jiného důvodu, a sice že na jejím řádném provedení závisí i správné odpovědi na otázky jak hodnotit činnost pracovníků odpovědných za svěření majetek, nebo jak je zajištěna ochrana tohoto majetku, jeho údržba apod. [8]

2.3 Druhy inventarizací

Základním kritériem pro členění inventarizací je zákon o účetnictví, resp. zákonná úprava inventarizace. Z tohoto hlediska tedy členíme inventarizace na povinné (obligatorní) a dobrovolné (fakultativní). *Obligatorní inventarizace* mají své poslání a termín jejich provedení stanoveny zákonem, zatímco *inventarizace dobrovolné* jsou plně v kompetenci účetní jednotky. [6]

Obligatorní inventarizace se dále člení podle okamžiku, ke kterému se provádí, a to na *inventarizaci periodickou*, která souvisí se sestavením řádné nebo mimořádné účetní závěrky, a na *inventarizaci průběžnou*, která se provádí v průběhu účetního období pouze u zásob.

a) Periodická inventarizace

Periodickou inventarizaci rozlišujeme podle okamžiku provedení této inventarizace. Může se jednat o inventarizaci provedenou ke konci účetního období, tzn. v souvislosti s řádnou účetní závěrkou, nebo o inventarizaci provedenou v souvislosti s mimořádnou účetní závěrkou. Takovou inventarizaci je možné zahájit nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a dokončit nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni.

b) Průběžná inventarizace

Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět i v průběhu účetního období, ale jen u zásob, u kterých účtují podle druhu, míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. [8] Termín průběžné inventarizace si účetní jednotka stanoví sama s ohledem na majetek, kterého se týká a musí dodržet povinnost stanovenou zákonem, že tento majetek musí být inventarizován alespoň jednou za účetní období. [8]

Dále rozlišujeme inventarizace podle způsobů provádění inventur, přičemž inventura může být provedena dvěma způsoby, a to fyzicky, nebo dokladově.

a) Fyzická inventura

Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku hmotné povahy, případně nehmotné povahy, připouští-li to povaha majetku. [8] Jedná se např. o materiál na skladě, zboží na skladě, potraviny v závodní jídelně, pokladní hotovost, stroje, zařízení atd. Skutečné stavy se zjišťují přepočtením, převážením nebo přeměřením. Výjimečně lze použít i technický propočet, kdy se vychází z jednotek množství použitých v účetnictví. Svobodová (2008) uvádí, že technický propočet se používá, když zjišťování skutečného stavu obvyklým způsobem není technicky možné, a to zejména u volně uloženého materiálu (např. objem hromad uhlí, písku, kamene) a tekutých látek v nádržích.

b) Dokladová inventura

Dokladovou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků, u kterých jejich povaha neumožňuje provést fyzickou inventuru. [8] Jedná se např. o pohledávky, závazky, cenné papíry a podíly, peněžní prostředky na bankovních účtech, náklady příštích období, výnosy příštích období apod. Také se používá v případě majetku hmotné povahy, u kterého fyzická inventura nelze provést kvůli místu, kde se v době provádění inventury nachází (např. stroje nebo dopravní prostředky v opravě u dodavatelů). Skutečný stav majetku a závazků se při dokladové inventuře zjišťuje pomocí různých písemností, jako jsou účetní doklady, listiny, smlouvy, korespondence apod. a skutečný stav se tedy zjistí zkontrolováním existence a úplnosti dokladů, tzn. porovnáním účetního stavu s doklady.

V průběhu provádění jakékoliv inventury je nutné:

- zjistit skutečné stavy majetku závazků, ověřit ocenění ve vztahu k § 25 a způsoby odpisování podle § 28 zákona o účetnictví,
- vyhotovit inventurní soupisy inventarizovaných druhů majetku a závazků v potřebném počtu jejich vyhotovení,

- zjistit neupotřebitelné, popř. přebytné druhy majetku a navrhnout, jakým způsobem bude s tímto majetkem naloženo,
- zjistit, zda a jakým způsobem je zajištěna ochrana inventarizovaných druhů majetku z hlediska jejich zcizení,
- zjistit, zda jsou inventarizované druhy majetku řádně udržovány a opravovány,
- zjistit dlouhodobý majetek, u kterého se nebude pokračovat a navrhnout, jak s ním bude naloženo,
- zjistit druhy a objemy nevyužitých, poškozených nebo znehodnocených zásob i příčiny jejich nevyužívání, poškození nebo znehodnocení,
- zjistit, zda pohledávky zaúčtované v účetnictví je možno doložit příslušnými doklady, zjistit pohledávky po lhůtě splatnosti, u zaniklých pohledávek je třeba zjistit příčiny jejich zániku,
- zjištěné případy, které nebyly ještě vyúčtovány, řádně vyúčtovat, jak uvádí Svobodová (2008).

Po ukončení jakékoliv inventury je nezbytné:

- odsouhlasit zjištěné skutečné stavy majetku a závazků a jejich stavy v účetnictví,
- sepsat případné inventarizační rozdíly a vyšetřit příčiny jejich vzniku,
- vypracovat návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- sepsat inventarizační soupis opatřený datem jeho vypracování a podpisy všech členů inventarizační komise. Řádně vypracovaný inventarizační soupis se poté předá, spolu s ostatními inventarizačními písemnostmi, odpovědnému pracovníkovi určenému inventarizačním předpisem. [8]

2.4 Inventarizační písemnosti

Zákon o účetnictví stanoví, že zjištěné stavy majetku a závazků se zaznamenávají v inventurních soupisech. Dále tento zákon stanoví, že *inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:*

- a) zjištěné stavy majetku a závazků tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,
- d) ocenění majetku a závazků v okamžiku ukončení inventury,

e) okamžik zahájení a ukončení inventury. [13]

Výše uvedený povinný obsah inventurního soupisu se doporučuje rozšířit i o další informace.

Inventurní soupis by měl obsahovat:

- název a adresu účetní jednotky,
- místo provádění inventury (dílna, sklad, kancelář),
- druh inventarizace (řádná, mimořádná),
- datum a čas zahájení a ukončení inventury,
- název majetku nebo závazku, jehož stav je ověřován,
- způsob provedení inventury (fyzická, dokladová),
- jméno a podpis osoby odpovědné za tento majetek,
- jméno a podpis osoby odpovědné za provedení inventury,
- pořadové číslo listu inventurního soupisu, tvrdí Svobodová (2008).

V inventurním soupisu by měly být uvedeny také další údaje jako:

- číslo řádku,
- číslo inventarizovaného předmětu (evidenční, výrobní, katalogové, inventární),
- název položky (druh, rozměr, barva, provedení),
- měrnou jednotku,
- zjištěné množství,
- cenu za měrnou jednotku v Kč,
- zjištěný fyzický stav v Kč,
- účetní stav v Kč,
- zjištěný rozdíl v Kč i v měrných jednotkách,
- počet stran inventurního soupisu. [8]

Při vyhotovování inventurních soupisů je vhodné dodržovat tyto zásady:

- a) vyhotovovat inventurní soupisy samostatně podle pracovníků odpovědných za majetek a závazky a podle míst, kde se majetek nachází,
- b) uspořádat inventurní soupisy tak, aby jejich zápisy umožňovaly snadné porovnání skutečných stavů se zápisy v účetnictví,
- c) vyhotovit inventurní soupisy současně při provádění inventur nebo bezprostředně po jejich ukončení, jak uvádí Schiffer (2005).

Jde-li o náležitosti, obsah a formu inventurních soupisů, je především nutné respektovat charakter a druh inventarizovaného majetku a závazků tak, aby inventurní soupisy byly věrohodné a průkazné. Obsah inventurního soupisu je dán zákonem, ale účetní jednotka jej

může rozšířit o další podrobnější informace týkající se příslušného majetku a závazků. Je tedy pouze na účetní jednotce, jakým způsobem a v jakém rozsahu v rámci svých pravomocí stanoví obsah inventarizačního soupisu. Na obrázku č. 2.1 můžeme vidět příklad obecného inventurního soupisu, příklad konkrétního inventurního soupisu společnosti Varroc lighting systems je k nahlédnutí v příloze č. 1.

Úschova inventurních soupisů

Archivaci inventurních soupisů řeší ZÚ v § 29, kde je uvedeno, že ÚJ mají povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. [13]

Obr. 2.1: Ukázka obecné formy inventurního soupisu

Inventurní soupis
Účetní jednotka IČ
Název:
Sídlo:
Druh majetku, včetně identifikátoru:
Ocenění majetku a závazku k okamžiku ukončení inventury:
Umístění majetku:
Jména pracovníků odpovědných za majetek:
Okamžik zahájení a okamžik ukončení inventarizace:
Způsob zjišťování skutečného stavu majetku:
Přehled vyhotovených inventurních soupisů:
- číslo syntetického účtu
- počet stran
Zjištěné inventarizační rozdíly v množství a Kč:
Vyjádření pracovníků odpovědných za majetek k příčinám vzniku inventarizačních rozdílů:
Návrh inventarizační komise na vypořádání inventurních rozdílů s uvedením částek zaviněných mank:
Zjištění a návrhy na opatření od inventarizační komise k inventarizovanému majetku (závazku) zejména:
- ke stanovení hmotné odpovědnosti
- k zajištění ochrany a využívání majetku
- ke stavu a kvalitě majetku
- k bezpečnosti práce
a další návrhy, které jsou součástí inventarizační směrnice.

Zdroj: SVOBODOVÁ, Jarmila. *Inventarizace – praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7.

Dále si může účetní jednotka stanovit i další, nepovinné, písemnosti. Jednou z takových může být například **prohlášení odpovědných osob**. Jde o písemné vyjádření ke zjištěným inventarizačním rozdílům od osoby odpovědné za inventarizovaný majetek. Tato osoba v prohlášení uvádí informace a údaje, které mohou zvýšit věrohodnost a průkaznost inventarizace. [9]

Pro usnadnění inventarizace mohou ÚJ označovat majetek **inventárními čísly**. Toto označení není sice povinné, ale za to velmi užitečné, neboť pomocí tohoto značení lze daleko rychleji zjistit, o který konkrétní majetek se jedná a bezpečně jej identifikovat. Také mohou inventární čísla sloužit jako ochrana majetku před zneužitím nebo rozkrádáním. [9]

2.5 Způsob oceňování inventarizovaného majetku a závazků

Způsob oceňování majetku a závazků přímo ovlivňuje inventarizovaný majetek a závazky a samozřejmě také údaje účetnictví a účetní závěrky. Jelikož je oceňování zásadním problémem účetnictví vůbec, je tato problematika řešena v § 24 - § 28 ZÚ.

V § 24 jsou vymezena hlediska, která se berou jako základ oceňování majetku a závazků, a jimiž se řídí konstrukce tohoto oceňování a také způsob přepočtu majetku a závazků vyjádřených v cizí měně.

Dle tohoto ustanovení zákona, při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření, berou účetní jednotky za základ:

- veškeré náklady a výnosy, které se vztahují k účetnímu období,
- rizika, ztráty a znehodnocení, která se týkají majetku a závazků a jsou ÚJ známy ke dni sestavení účetní závěrky. [13]

§ 25 potom představuje jádro oceňování, protože se v něm stanoví *závazný postup oceňování* jednotlivých složek majetku a závazků, který musí účetní jednotky dodržet. Ze závazného postupu je důležité následující:

- hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, se oceňuje pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami,
- hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami,
- zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady,
- peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich nominálními hodnotami,

- cenné papíry a majetkové účasti oceňují cenami pořízení,
- pohledávky a závazky se oceňují jejich nominálními hodnotami,
- nakoupený nehmotný majetek kromě pohledávek se oceňuje pořizovacími cenami,
- nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady nebo reprodukčními pořizovacími cenami, pokud jsou nižší,
- příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady, pokud je nelze zjistit reprodukčními pořizovacími cenami. [13]

Dále tento paragraf vymezuje:

- **pořizovací cenu** jako cenu, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související,
- **reprodukční pořizovací cenu** jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- **cenu pořízení** jako cenu, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů souvisejících s jeho pořízením,
- **vlastní náklady** u zásob vytvořených vlastní činností jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů vztahující se k výrobě,
- **vlastní náklady** u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti. [13]

Rozdíl v oceňování dle IFRS a dle české legislativy

Základní principy ocenění v rámci IFRS jsou obsaženy v Koncepčním rámci, kde jsou definovány následující oceňovací báze:

- **historické náklady** – představují ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení,
- **běžná cena** – ocenění na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplacený, kdyby se stejný majetek pořizoval v současné době,
- **realizovatelná hodnota** – ocenění na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení,

- **současná hodnota** – majetek je oceněn v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude majetek dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. [10]

Pojem historické náklady tedy představuje „českou“ pořizovací cenu, běžná cena je významově velmi podobná reprodukční pořizovací ceně. Zásoby vytvořené vlastní činností se dle české legislativy oceňují vlastními náklady, dle IFRS je toto ocenění používáno jako jedna z možností ocenění v historických nákladech. Realizovatelná a současná hodnota nemá v českém účetnictví žádný ekvivalent, ale podobné ocenění jako realizovatelná hodnota je v českém účetnictví používáno v praxi při tvorbě opravných položek. [10]

2.5.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Pro oceňování dlouhodobého majetku se v souladu se zákonem o účetnictví používají 4 oceňovací základny – pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena (RPC), cena pořízení a vlastní náklady.

Pořizovací cena obsahuje:

- a) u dlouhodobého nehmotného majetku cenu pořízení majetku včetně nákladů spojených s pořízením nehmotných výsledků, softwaru a ocenitelných práv včetně výdajů se zhotovováním movitých předmětů, na kterých se práce zkoušejí,
- b) u dlouhodobého hmotného majetku cenu pořízení majetku včetně nákladů spojených s jeho pořízením na:
 - přípravu a zabezpečení výstavby,
 - průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, umělecká díla tvořící součást stavebních objektů, náhrady k odstranění ekonomické újmy zemědělských organizací atd.,
 - zabezpečovací a konzervační práce, popř. udržovací a dekonzervační práce v případě zastavení pořizované investice. [6]

Pořizovací cena se zvyšuje o případné *technické zhodnocení*, kterým se rozumí rekonstrukce a modernizace, nástavby, přístavby, stavební úpravy majetku, pokud se cena zvýšila v účetním období o více než 40 000 Kč.

Součástí pořizovací ceny hmotných investic nejsou:

- penále, poplatky z prodlení a peněžní náhrady škod,
- výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- výdaje na vybavení pořizované investice zásobami,
- výdaje na biologickou rekultivaci,

- výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizované investice do užívání,
- výdaje na opravy a udržování hmotného investičního majetku,
- daně spojené s pořízením hmotného investičního majetku. [6]

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje:

- a) nehmotný a hmotný majetek nabytý darováním,
- b) nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je RPC nižší než vlastní náklady,
- c) hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci,
- d) nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený,
- e) vklad nehmotného a hmotného majetku. [6]

Pro stanovení reprodukční pořizovací ceny z hlediska účetnictví stačí odborný odhad.

Cenou pořízení se oceňuje dlouhodobý finanční majetek (včetně emisního ážia).

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vlastní výroby nebo činnosti. Toto ocenění zahrnuje:

- veškeré přímé náklady,
- nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností,
- popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy, tedy přesahuje období 1 roku. [6]

2.5.2 Oceňování zásob

Zásoby se v souladu se zákonem oceňují takto:

- a) nakoupené zásoby pořizovacími cenami,
- b) zásoby vytvořené vlastní činností (včetně přírůstku zvířat) vlastními náklady, příchovky zvířat vlastními náklady, a pokud je nelze zjistit, tak reprodukčními pořizovacími cenami, které si účetní jednotka stanoví sama v souladu se ZÚ.

Zásoby stejného druhu je možno vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů nebo způsobem zvaným *metoda FIFO* („first in, first out“), tedy „první do skladu, první ze skladu“, kdy se první cena pro ocenění přírůstku zásob použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Výhodou této metody je, že vylučuje nejstarší nákupy nebo jiné přírůstky materiálu, čímž aktualizuje jejich ceny [6]. Opačným postupem je tzv. *metoda LIFO* („last in, first out“), tedy „poslední do skladu, první ze skladu“. Touto metodou se dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se

cenám na trhu. *Jak tvrdí Louša (2007, str. 17), čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám.* V České republice ale tato metoda není povolena.

Další možností jak ocenit zásoby, je použitím pevné, předem stanovené (skladové), ceny. Žádný předpis neupravuje stanovení této ceny, proto je nutné řídit se obecnými pravidly, podle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. [5]

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené, odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby se ocení podle odborného odhadu jejich užitné hodnoty.

Nevyfakturované dodávky zásob se ocení podle uzavření smlouvy, popřípadě i odborným odhadem. [6]

2.5.3 Oceňování ostatního majetku a závazků

K celkovému přehledu oceňování je vhodné také uvést, že:

- peněžní prostředky a ceniny se oceňují cenami pořízení,
- cenné papíry a majetkové účasti se oceňují také cenami pořízení,
- směnky se oceňují v nominální hodnotě,
- pohledávky se oceňují nominálními částkami,
- závazky se oceňují jmenovitou hodnotou. [6]

2.6 Příprava a organizace inventarizace

Oblast organizace přípravy, postupů a prací týkajících se inventarizace není upravena žádným zákonem, je tedy plně v pravomoci a odpovědnosti účetní jednotky. ÚJ by tedy měly ošetřit organizaci inventarizace majetků a závazků vzhledem k:

- a) objemu majetku a závazků,
- b) umístění majetku a
- c) počtu pracovníků účetní jednotky. [8]

2.6.1 Vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci

Pro vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci je možné vycházet z účtového rozvrhu účetní jednotky, který je sestaven v návaznosti na příslušnou směrnou účtovou osnovu. [8] Příklad účtového rozvrhu pro rok 2016 je k nahlédnutí v příloze č. 2. V souvislosti s tímto je nutné zdůraznit, že podle ZÚ jsou účetní jednotky povinny dodržovat

při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení položek účetní závěrky a účetní metody.

2.6.2 Vypracování inventarizační směrnice

Jak uvádí Svobodová (2008, str. 74), vnitřní organizační směrnice o inventarizaci musí konkretizovat provedení inventarizace v účetní jednotce s cílem splnit příslušná ustanovení zákona o účetnictví, tedy zajistit průkaznost stavu a reálnost stanovených cen a také zajistit funkci ochrany majetku a odpovědnosti za něj.

Vnitřní směrnice by měla zejména obsahovat:

- přesné vymezení předmětu inventarizace,
- stanovení orgánů v účetní jednotce zajišťujících inventarizaci majetku a závazků,
- stanovení povinností a pravomocí orgánů zajišťujících inventarizaci,
- stanovení termínů inventarizací, časového harmonogramu prací, obsahující název inventarizovaného majetku a závazků, okamžik zahájení a ukončení inventury, rozvahový den, nebo jiný okamžik, ke kterému se inventarizace provádí, zodpovědnost stanovenou určitému pracovníkovi příslušné dílny inventarizační komise, časový plán průběhu inventarizace a lhůtu jejího ukončení,
- stanovení způsobu provádění inventarizace a způsobu zaznamenávání zjištěných stavů v inventurních soupisech,
- stanovení způsobu projednávání výsledků inventarizace, včetně zhodnocení skutečností, které vyplynou z výsledků inventarizace,
- stanovení způsobu úschovy účetních písemností o inventarizaci. [8]

Vnitřní směrnice pro provádění inventarizací by měla respektovat organizační uspořádání účetní jednotky a její věcný obsah by měl mít dlouhodobější charakter. Důležité ale je, aby účetní jednotka zabezpečila průběžnou aktualizaci tohoto pokynu např. v souvislosti s organizačními změnami, uvádí Svobodová (2008).

2.6.3 Stanovení inventarizačních komisí

Otázku výběru pracovníků k provádění inventarizací zákon nechává zcela na účetní jednotce. Zřizování inventarizačních komisí se provádí zejména ve větších a velkých účetních jednotkách majících řadu závodů a provozoven, protože provádění inventarizačních prací

skupinou či skupinami pracovníků má své výhody. Tyto skupiny pracovníků se označují názvem inventarizační komise. [8]

Řádné sestavení a fungování inventarizačních komisí je limitujícím činitelem při zabezpečování inventarizací majetku a závazků na mnoha účetních jednotkách. Proto tolik záleží na výběru pracovníků a jejich osobních kvalitách pro tuto práci. [6]

Zákon nebrání tomu, aby účetní jednotky rozlišovaly a určovaly v rámci inventarizačních orgánů:

- *dílčí inventarizační komise*, které v praxi představují orgány výkonné, protože na nich spočívá značný objem inventarizačních prací souvisejících s fyzickým zjištěním skutečného stavu majetku,
- *ústřední inventarizační komisi* jako orgán řídicí a současně poradní a kontrolní, který předkládá výsledky inventur vedení organizace a
- k provedení dokladové inventury příslušných druhů majetku a závazků jednoho nebo více jednotlivých pracovníků. [6]

2.6.4 Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí

Při výběru pracovníků do inventarizačních komisí se doporučuje dodržovat zásadu, že alespoň jeden člen komise by měl odborně znát inventarizovaný majetek. Jestliže je komise dvoučlenná a jedním z členů je pracovník hmotně odpovědný, pak právě on musí mít odborné znalosti týkající se inventarizovaného majetku. [6] Přitom se však nesmí jednat o pracovníka nějakým způsobem zainteresovaného na provádění inventarizace majetku.

Vzhledem k tomu, že inventarizace je činností kontrolní, často i fyzicky namáhavou a nesporně odpovědnou, není členství v inventarizačních komisích mezi zaměstnanci příliš oblíbené. Někteří pracovníci si totiž myslí, že jako členové inventarizačních komisí dělají práci za někoho jiného a nechápou, že jsou do těchto komisí vybírání pro jejich odborné znalosti, tudíž by za to měli být rádi. [8]

V souvislosti s tímto je však nutné ještě dodat, že zákoník práce neumožňuje přistoupit k jednostrannému převedení zaměstnance na jinou práci. Organizace je tedy povinna převedení na jinou práci se zaměstnancem nejdříve předem projednat, stanovit dobu, po kterou má toto převedení trvat, a teprve poté je možné pracovníka pověřit provedením inventarizace. Proto při výběru členů do inventarizační komise velmi záleží na správném přístupu vedení ÚJ k zaměstnancům. [6]

2.6.5 Povinnosti inventarizačních komisí

V účetních jednotkách se zpravidla zřizuje ústřední inventarizační komise, která jmenuje jednotlivé dílčí inventarizační komise. Ve většině případů je vždy jednotlivý člen ústřední komise současně i vedoucím dílčí komise. [8]

Činnost ústřední inventarizační komise se specializuje na řízení, koordinování a na kontrolu dílčích komisí, jak uvádí Svobodová (2008, str. 88). Dalším jejím úkolem je zajištění řádné instruktáže členů dílčích komisí. Z pohledu postupu jednotlivých prací je úkolem ústřední komise zejména:

- spolupracovat na tvorbě pokynů k provádění inventarizací,
- sestavit organizační a časový harmonogram inventarizačních prací,
- sestavit seznam všech míst, kde se bude inventarizace provádět,
- určit okruh působnosti dílčích inventarizačních komisí,
- průběžně odstraňovat nedostatky vzniklé v průběhu provádění inventarizací,
- zasahovat ve sporných a nejasných situacích,
- vést evidenci o činnosti a výsledcích práce dílčích komisí,
- informovat o výsledcích inventarizačních prací statutárního zástupce účetní jednotky apod. [8]

Pro konkrétní provádění inventarizačních prací jsou ve firmách zřízeny *dílčí inventarizační komise*. Jejich úkolem je:

- *před zahájením samotné inventarizace zahájit přípravné práce* – např. zkontrolovat správnost všech používaných vah a měř nebo vyžádat si od odpovědných pracovníků písemné prohlášení o tom, že byly všechny doklady předány účtárně účetní jednotky,
- *zajistit včasné a správné provedení inventur, tzn.:*
 - zkontrolovat skutečný stav předmětu inventarizace,
 - zachytit skutečné zjištěné stavy v inventurních soupisech,
 - provést porovnání skutečných stavů se zápisy o stavech v účetnictví,
 - zjistit a vyřešit případné inventarizační rozdíly,
 - sestavit inventurní soupisy s návrhy na vypořádání inventarizačních rozdílů,
 - předat včas veškeré písemnosti ústřední inventarizační komisi spolu s *písemnou zprávou o ukončení inventarizačních prací*, která by měla obsahovat: zhodnocení přípravy a provedení inventarizace, popis

zjištěných závad, vyčíslení případných mank a škod s určením odpovědných osob, zhodnocení dalších zjištěných závad, návrhy k odstranění zjištěných závad včetně návrhu na opravy, údržbu, vyřazení, likvidace, případně prodeje apod., jak tvrdí Svobodová (2008).

2.7 Inventarizační rozdíly a jejich vypořádání

Cílem inventarizace majetku a závazků je zjistit skutečný stav a uvést ho do souladu s údaji zachycenými v účetnictví, jak již bylo zmíněno výše. Výsledkem inventarizačních prací přitom mohou být nejen inventarizační rozdíly, zjištěné z porovnání skutečnosti s údaji z účetnictví, ale i chyby, které je nutno před vyčíslením výsledného inventarizačního rozdílu odstranit. [8]

2.7.1 Charakteristika výsledku inventarizačních prací

Ne vždy ale bude výsledkem inventarizačních prací číselné vyjádření rozdílu v množství a peněžních jednotkách mezi zjištěnou skutečností a údaji v účetnictví. Někdy mohou být výsledkem těchto prací i jiné skutečnosti a poznatky, na které často účetnictví nereaguje a ani reagovat nemůže. Jde například o nutnost provedení opravy budovy či poškození strojů a zařízení, nebo že v majetku účetní jednotky jsou evidovány již zmařené projekty pro výstavbu, jak uvádí Schiffer (2005).

Vypořádáním inventarizačních rozdílů se zabývá zákon o účetnictví, i když jen stručně, v § 30 odst. 6, ve kterém stanoví:

„Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.“

Rozdíly zjištěné při inventarizaci majetku a závazků jsou:

- a) inventarizační rozdíly a
- b) ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, které nejsou mankem.

Inventarizačními rozdíly se podle § 30 odst. 5 zákona o účetnictví rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem. Rozlišujeme 2 typy inventarizačních rozdílů:

- a) manko, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin vzniká, když skutečný stav je nižší než stav v účetnictví,
- b) přebytek vzniká, když skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví. [13]

Dále je vhodné také zdůraznit, že skutečný stav zjištěný inventurou se porovnává s účetním stavem, a skutečnost je rozhodující. Jinak řečeno, upravuje se účetnictví podle skutečnosti, a ne skutečnost podle účetnictví, tvrdí Schiffer (2005).

2.7.2 Kontrola správnosti zjištěných inventarizačních rozdílů

Aby inventarizační rozdíly byly správně a kvalitně zjištěny, je třeba splnit některé další požadavky. Jedním z nich je kontrola správnosti zjištěných inventarizačních rozdílů, která v podstatě znamená prověření správnosti výše zjištěných inventarizačních rozdílů.

Je nutné prověřit především:

- použití při ocenění inventarizačních rozdílů stejného způsobu ocenění, jakým byl příslušný majetek oceněn v účetnictví,
- přesnost a správnost zachycení veškerého majetku a závazků v účetnictví,
- zda byl porovnán zjištěný stav majetku a závazků se stavem zachyceným v účetnictví ke stejnému okamžiku, tedy ke dni sestavení roční účetní závěrky,
- zda byly vyčísleny inventarizační rozdíly v jednotkách množství a v peněžních jednotkách. [8]

Dalším požadavkem je *oprava účetních chyb před konečným vyčíslením mank a přebytků*. Jedná se o chyby, které vznikly např. prokazatelně tím, že vydaný materiál byl dodatečně vrácen do skladu a jeho příjem nebyl řádně zaúčtován. Tyto chyby je třeba na základě řádně vystaveného účetního dokladu před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů opravit. [8] Oprava se provede tak, že tento účetní doklad se zaúčtuje ve prospěch účtu 501 – Spotřeba materiálu a na vrub účtu 112 – Materiál na skladě a současně se musí provést také příslušný zápis v analytické evidenci. [6]

A v neposlední řadě to jsou *opravy inventurních rozdílů zásob vzniklých neúmyslnou záměnou*. K těmto chybám dochází např. tím, že skladník vydá na řádně vyhotovenou výdejku omylem jiný materiál kvůli značné podobnosti. Tím pádem je podle výdejky odepsán ze skladní karty materiál, který nebyl vydán (zde bude zjištěn přebytek) a omylem je vydán materiál, který není evidenčně podchycen a při inventuře způsobí manko. [8] Takovouto možnost neúmyslných záměn by měla účetní jednotka řešit ve svém vnitřním předpisu, který tedy bude jasně specifikovat případy, kdy se jedná o prokazatelně neúmyslnou záměnu zásob, a způsob účtování oprav těchto záměn. [8] Je vhodné tedy vymezit, že neúmyslné záměny a její případné nápravy je možné využít jen:

- a) u zásob,

- b) s povolením vedoucího ÚJ,
- c) když se v ÚJ nebo v jejich útvarech vede evidence zásob podle jednotlivých druhů a způsobu A,
- d) pokud se inventurní rozdíly zásob týkají stejného odpovědného pracovníka,
- e) pokud tyto rozdíly zásob vznikly ve stejném inventarizačním období a
- f) v případě, že uvedené rozdíly zásob vznikly neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů. [6]

Náprava účtování neúmyslných záměn by měla být provedena ještě před definitivním vyčíslením výše inventarizačních rozdílů a to tak, že na chybějící množství zásob v důsledku neúmyslné záměny je nutno vystavit řádnou výdejku obsahující množství, cenu za jednotku a celkovou cenu v Kč chybně vydané zásoby ze skladu. Tato výdejka bude proúčtována do spotřeby a současně jako úbytek zásob. U přebývajících množství zásob je nutné vystavit současně řádnou příjemku obsahující množství, cenu za jednotku a celkovou cenu v Kč vrácené zásoby na sklad. Tato příjemka bude zaúčtována jako storno spotřeby a současně jako přírůstek zásob. [6]

2.7.3 Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

Při stanovení norem lze vycházet z technologických a technických ztrát vyplývajících z přirozených vlastností zásob vznikajících např. rozprachem nebo vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy stanovené účetní jednotkou ve vnitřním předpisu. [8]

Účetní jednotka by měla dodržovat zejména tato pravidla:

- schopnost kdykoliv prokázat, že se jedná o technologické nebo technické ztráty, které jsou součástí operativních norem spotřeby materiálu,
- odpovědně stanovit normy ztrát přirozených úbytků zásob tak, aby byly jednoznačně prokazatelné co do účelu i jejich výše,
- v interních předpisech používat pro vyhlášené normy označení „ztráty“ nebo „úbytky“ a důsledně se vyhýbat slovům „manko“ či „manka“. [8]

V interních předpisech účetní jednotky je vhodné stanovit:

- vybrané druhy zásob a stanovit v procentech normu přirozeného úbytku,
- účel stanovených norem se určuje např. u zásob, u kterých delším skladováním dochází k vyschnutí, vypaření, zkažení, rozpadu apod.,
- popřípadě další podmínky, za kterých je možno normy úbytků uplatnit,

- základnu, ze které se provádí výpočet celkového úbytku do normy (může to být např. průměrný obrat zásob nebo vydané množství zásob v měrných jednotkách),
- způsob výpočtu ztráty do normy a
- případy, na které se normy ztrát nevztahují, jak uvádí Schiffer (2005).

2.7.4 Vypořádání inventarizačních rozdílů

Inventarizace umožňuje napravit účetní stav majetku a závazků o inventarizační rozdíly proti skutečnému stavu, pokud byly zjištěny a po řádném vyšetření též s konečnou platností vyčísleny. [8]

Inventarizace by měla přinést i další informace a poznatky. Jde především o:

- zjištění příčin vzniku mank a přebytků,
- zjištění, která manka vznikla zaviněně či nezaviněně,
- zjištění případných škod či poškození majetku, nutnost provedení oprav příslušného druhu hmotného majetku. [8]

Svobodová (2008, str. 155) uvádí, že povinností účetní jednotky je, aby o zjištěné výsledné inventarizační rozdíly, doložené příslušnými inventurními soupisy, byly řádně opraveny účetní stavy majetku a závazků, vykázané na syntetických a analytických účtech ke dni řádné účetní závěrky. Tzn., aby zjištěné inventarizační rozdíly byly řádně zaúčtovány. Příslušné účetní zápisy se provádějí na základě zvlášť k tomu vyhotovených dokladů.

Posuzování a vypořádání inventarizačních rozdílů je především právní záležitostí, proto vyžaduje i právní znalosti, které řeší zejména nový občanský zákoník a zákoník práce. [8]

V souvislosti s prováděním inventarizace by měla ÚJ vyhodnotit i další poznatky obsažené v příslušných inventarizačních zápisech, např. zjištění nevyužívaných strojů a zařízení, inventáře, zmařených projektů, poškozených zásob nebo nesplacených pohledávek apod. V tomto směru by pak ÚJ měla přijmout konkrétní rozhodnutí a nápravná opatření k odstranění zjištěných nedostatků, popř. řešit otázku výměny odpovědných pracovníků. [6]

2.7.5 Účtování inventarizačních rozdílů

Inventarizační rozdíly se účtují v souladu s ustanoveními § 30 zákona na vrub příslušného účtu jiných provozních nákladů nebo ve prospěch příslušného účtu jiných provozních výnosů nebo na vrub příslušného účtu finančních nákladů nebo ve prospěch příslušného účtu finančních výnosů s výjimkou:

- chybějících cenných papírů; pokud ze zvláštního právního předpisu vyplývá, že je nutno zahájit umořovací řízení, pak jsou tyto cenné papíry vedeny na odděleném analytickém účtu "Cenné papíry v umořovacím řízení"
- přebytku odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účtovaného ve prospěch příslušného účtu opravek a přebytku neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku účtovaného ve prospěch ostatních kapitálových fondů,
- přebytku nakoupených zásob, pokud se má oprávněně za to, že k němu došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění; účtuje se ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy,
- přebytků u zásob vlastní výroby včetně zvířat, které se účtují na příslušné účty změny stavu vnitropodnikových zásob,
- schodku u pokladní hotovosti a cenin, jež se zaúčtují vždy jako pohledávky vůči odpovědné osobě,
- přirozených úbytků zásob v rámci norem. [9]

Přbytek odpisovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Naopak *manko* je účtováno na vrub účtu 549 – Manka a škody a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 07 nebo 08. [9]

U dlouhodobého neodpisovaného majetku v případě přebytku je účtováno na vrub příslušného účtu účtové skupiny 03 – Dlouhodobý majetek neodpisovaný a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy, v případě manka je opět účtováno na účet 549 na MD a 03x na D. [9]

U zásob se ztráty v rámci norem přirozených úbytků účtují na vrub účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, *manko* se zaúčtuje na vrub účtu 549 a na straně Dal bude příslušný skladový účet zásob. V případě *přebytku zásob* bude účtováno na vrub příslušného skladového účtu zásob a ve prospěch provozních výnosů na účet 648 – Ostatní provozní náklady. [9]

Manko je pak předepsáno odpovědnému zaměstnanci k úhradě, firmě tedy vzniká *pohledávka za odpovědnou osobu z titulu náhrady škody*. Účtováno bude na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci na MD a na účet 648 na D. Úhrada této pohledávky se pak

zachytí na účtu 211 – Peněžní prostředky v pokladně, popř. 221 – Peněžní prostředky na účtech na MD současně se zrušením pohledávky, tedy účet 335 na D. [9]

Konkrétní příklady účtování inventarizačních rozdílů jsou uvedeny v tabulce 2.1.

2.7.6 Změny v účtování zásob vlastní činnosti od roku 2016

V roce 2016 vešla v platnost novela zákona o účetnictví, která přináší několik změn. Mezi zásadní změny patří např. změny v rozsahu a obsahu účetní závěrky, změna účetních metod vykazování a účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti a o aktivaci zásob a DM vytvořeného vlastní činností, změna účtování darů, změna kategorizace ÚJ atd.

Pro účely této práce je ale podstatná změna účtování zásob vlastní činnosti. Do konce roku 2015 byly tyto zásoby nazývány jako zásoby vlastní výroby a bylo o nich účtováno na účtech účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* a na účtech účtové skupiny 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti*. To už ale od 1. 1. 2016 neplatí. Došlo k přejmenování účtové skupiny 12 – nyní zní název skupiny „*Zásoby vlastní činnosti*“, i nadále se účtuje na účtech této skupiny, ale změna stavu zásob vlastní činnosti se již neúčtuje do výnosů v účtové skupině 61, ale je účtováno do nákladů v účtové skupině 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Přírůstek zásob vlastní činnosti účtujeme tedy na straně MD na účty účtové skupiny 12 a na D na účty účtové skupiny 58, úbytek zásob vlastní činnosti účtujeme obráceně.

Tato změna se samozřejmě týká i účtování inventarizačních rozdílů. *Manko do normy přirozených úbytků* na zásobách vlastní výroby účtujeme na vrub účtové skupiny 58 a ve prospěch účtové skupiny 12. Účtování *přebytku* zásob vlastní činnosti zůstává stejné, tzn., že účtujeme na vrub účtové skupiny 12 a ve prospěch provozních nákladů na účet 648 – *Ostatní provozní náklady*.

Tab. 2.1 - Ukázky účtování mank a přebytků

Účetní operace	MD	D
Přebytek odpisovaného DHM - výrobní linka	022	082
Přebytek neodpisovaného DHM – umělecký obraz	032	413
Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob – materiál na skladě	501	112
Manko na zboží	549	132
Přebytek materiálu	112	648
Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob – výrobky (do 31. 12. 2015)	613	123

Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob – výrobky (od 1. 1. 2016)	583	123
Manko na nedokončené výrobě	549	121
Přebytek polotovarů vlastní výroby	122	648
Předpis k náhradě manka odpovědnému zaměstnanci	335	648

Zdroj: STRNADOVÁ, Karolína. *Inventarizace majetku a závazků vybrané obchodní společnosti*. Praha, 2012.

Bankovní institut vysoká škola Praha, Katedra podnikání a oceňování.

3 Specifikace vnitřní směrnice k inventarizaci vybrané obchodní korporace

V následující části práce se budeme zabývat vnitřní směrnicí vybrané obchodní korporace, kterou je společnost **Varroc Lighting Systems, s.r.o.**

Společnost Varroc Lighting Systems je globálním centrem vývoje a předním světovým výrobcem vnějšího osvětlení pro automobilový průmysl, dodává světelnou techniku předním výrobcům automobilů včetně prémiových značek, např. Ford, Citroen, Škoda, Peugeot, Jaguar, Opel apod. [12]

Společnost vznikla již v roce 1879, kdy Josef Rotter vybudoval v Novém Jičíně továrnu pro výrobu světelných systémů pro automobilový průmysl. Do povědomí veřejnosti se továrna dostala až názvem **Autopal**. V té době byla tato společnost jedním z největších podniků v České republice. V roce 1993 Autopal koupila firma světového významu – Ford Motor a společnost zažívala významný rozmach díky velkým investicím do inovací v oblasti výrobních technologií, výzkumu a vývoje. Následovalo období pod značkou **Visteon** a nyní firma pod názvem **Varroc Lighting Systems** působí jako přední hráč na trhu světelné techniky v automobilovém průmyslu. [12]

V České republice Varroc provozuje výzkum, aplikační vývoj a výrobu předních světlometů, zadních svítlen a elektronických řídicích jednotek pro automobilový průmysl. Patří mezi nejvýznamnější zaměstnavatele v Moravskoslezském kraji i v celé České republice, neboť zaměstnává přes 2 300 lidí. Společnost v České republice působí se 2 výrobními závody, nástrojárnou a globálním vývojovým centrem. Strategie společnosti počítá se silnými inženýrskými týmy, na kterých staví posilování svých pozic na globálním trhu. [12]

3.1 Vnitřní směrnice k inventarizaci ve společnosti Varroc Lighting Systems

Dle vnitřní směrnice společnosti Varroc se inventarizace veškerého majetku a závazků provádí k datu dle platné vnitropodnikové směrnice. Inventarizace peněžních prostředků v hotovosti se provádí každé čtvrtletí, tedy 4x ročně. Inventarizovány jsou všechny rozvahové a podrozvahové účty podle jednotlivých analytik a také drobný hmotný a nehmotný majetek vedený v „operativní evidenci“. Inventarizace je prováděna podle středisek a podle jednotlivých účtů je vyhotoven sumář inventarizačních soupisů za celou organizaci. [11]

3.1.1 Druhy inventarizace

Tak jako všude jinde, i ve společnosti Varroc je inventarizace prováděna pomocí fyzické a dokladové inventury. *Fyzická inventura* se provádí u dlouhodobého hmotného majetku (dále DHM), peněžních prostředků v hotovosti, cenin a zásob. *Dokladovou inventurou* se potom zjišťují skutečné stavy u ostatních složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru. Jedná se o závazky, dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNHM), dlouhodobý finanční majetek (DFM), pohledávky, rezervy, opravné a dohadné položky, časové rozlišení apod. [11]

Skutečné stavy majetku a závazků jsou zaznamenány v inventarizačních soupisech, které musí být podepsány osobou odpovědnou za provedení inventarizace. Jednotlivé inventarizační soupisy jsou označeny číslem a názvem účtu. [11]

3.1.2 Zjišťování a účtování inventarizačních rozdílů

Inventarizační rozdíly jsou účtovány do účetního období, ze které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Za inventarizační rozdíly se považují výlučně případy, kdy:

- a) skutečný stav je nižší než evidovaný a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem, tzn., vzniká manko, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin,
- b) skutečný stav je vyšší než evidovaný, tzn. vzniká přebytek. [11]

Rozdíly jsou účtovány vždy na účet Manka a škody, popř. do provozních výnosů (konkrétně na účet Ostatní provozní výnosy), s výjimkou:

- a) *schodku u pokladní hotovosti a cenin*, který se zaúčtuje jako pohledávka vůči hmotně odpovědné osobě,
- b) *přebytku DHM a DNHM*, který se účtuje na vrub účtu majetku (01x, 02x) a ve prospěch účtu opravek (07x, 08x), přebytek neodpisovaného DHM se zachycuje na vrub účtu majetku (03x) a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy,
- c) *přebytku nakoupených zásob*, pokud k němu došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění, který se zaúčtuje na straně Dal (D) účtové skupiny 50 – Náklady,
- d) *přebytku zásob vlastní výroby*, který se účtuje na straně Má dáti (MD) příslušného účtu účtové skupiny 12 a na straně D příslušného účtu účtové skupiny 61. [11]

Pokud se inventarizací zjistí *trvalé snížení ocenění majetku*, pak se toto snížení zaúčtuje na vrub nákladů – u zásob na účet 549, u odpisovaného dlouhodobého majetku (DM)

se provádí mimořádný odpis (účet 551) a opraví se odpisový plán. Pokud se zjistí jen *dočasné snížení ocenění majetku*, pak se na toto snížení vytváří opravná položka. [11]

3.1.3 Náležitosti inventurních soupisů

1. **Fyzická inventura** – inventurní soupisy v závislosti na druhu inventarizovaného majetku minimálně obsahují:

- číslo a název účtu, který je inventarizován,
- datum, ke kterému se inventarizace provádí,
- název organizace a střediska,
- složení inventarizační komise,
- pořadové číslo položky v soupisu,
- inventární číslo majetku, název majetku,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- údaje o množství v technických jednotkách – skutečný stav,
- cena za jednotku množství v Kč,
- ocenění v Kč – skutečný stav,
- ocenění v Kč – účetní stav,
- rozdíl v Kč mezi skutečným a účetním stavem a odkaz na účetní doklad,
- celkové součty v Kč,
- okamžik zahájení a ukončení inventarizace,
- jméno a podpisový záznam pracovníka odpovědného za zjištění skutečných stavů a
- jméno a podpis pracovníka odpovědného za provedení inventarizace. [11]

2. **Dokladová inventura** – inventarizační zápisy minimálně obsahují:

- číslo a název účtu, který je inventarizován,
- datum, ke kterému se inventarizace provádí,
- název organizace a střediska,
- inventurní soupisy jednotlivých účtů, které obsahují:
 - čísla účetních dokladů, kterými byly jednotlivé položky tvořící zůstatek účtu zaúčtovány,
 - položky tvořící zůstatek účtu v Kč nezapsány podle povahy zúčtování na straně MD a D,
 - vyčíslení zůstatků účtu,

- okamžik zahájení a ukončení inventarizace,
- jméno a podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace a osoby odpovědné za zjištění stavů. [11]

U obou druhů inventarizací je majetek, jehož ocenění je vyjádřeno v cizí měně, oceněn v Kč.

3.1.4 Organizační příkaz

Inventurám vždy předchází organizační příkaz, který obsahuje:

1. složení hlavní inventarizační komise. Pracovníci této komise provedou proškolení pracovníků dílčích inventarizačních komisí a jsou odpovědní za konečné a včasné projednání výsledků inventarizace a za vyhotovení závěrečného protokolu z provedené inventarizace. Protokol (originál) předají majetkové účtárně k zaúčtování. Tento protokol slouží jako podklad pro zúčtování inventarizačních rozdílů a případně pro tvorbu a čerpání opravných položek. Obsahuje hodnocení provedených inventarizací, případné postihy hmotně odpovědných osob, návrhy opatření k zabránění vzniku rozdílů v budoucnosti, datum vyhotovení a podpisy odpovědných osob.
2. Jména pracovníků dílčích inventarizačních komisí, kteří jsou zodpovědní za provedení inventarizací.
3. Jednotlivým dílčím inventarizačním komisím je zde přidělen majetek a závazky podle čísel a názvů účtů, které budou inventarizovat, a také datum provedení jednotlivých inventarizací a označení střediska, na kterém budou tyto inventarizace provádět.
4. Místo a dobu archivace inventurních soupisů a protokolů o provedení inventarizací. [11]

3.1.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření bere společnost Varroc za základ:

- a) veškeré náklady a výnosy, které se vztahují k účetnímu období bez ohledu na datum jejich úhrady,
- b) rizika, ztráty a znehodnocení, které se týkají majetku a závazků a jsou společností známy ke dni sestavení účetní závěrky. [11]

Pro přepočet majetku a závazků vyjádřených v cizí měně na českou měnu používá společnost pevný nebo denní kurz. Pevný kurz je používán při přepočtu ke dni uskutečnění účetního případu, denní kurz je používán při přepočtu ke dni sestavení účetní závěrky. [11]

Jednotlivé složky majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce oceňuje společnost takto:

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, se oceňuje pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- c) peněžní prostředky a ceniny jejich nominálními hodnotami,
- d) cenné papíry a majetkové účasti pořizovacími cenami,
- e) pohledávky a závazky jejich nominálními hodnotami,
- f) nakoupený nehmotný majetek, kromě pohledávek, pořizovacími cenami,
- g) nehmotný majetek vytvořený vlastní činností vlastními náklady nebo RPC, pokud jsou nižší. [11]

U stejného druhu zásob a cenných papírů se za způsob ocenění považuje i ocenění cenou zjištěnou *váženým aritmetickým průměrem* nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku majetkového účtu se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetkového účtu. [11]

Pokud se při inventarizaci zjistí, že částka závazků a majetku je nižší než jejich výše v účetnictví, pak se ocenění majetku a závazků sníží dočasně formou opravných položek.

Ocenění majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce se upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení podle § 24 ZÚ. Pokud důvody pro tuto úpravu pominou, uvedené položky se zruší. [11]

3.1.6 Oceňování zásob

Zásobami se rozumí skladovaný materiál, nedokončená výroba a výrobky.

Do materiálu patří:

- a) suroviny = základní materiál
- b) pomocné látky
- c) provozovací látky
- d) náhradní díly – předměty určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu,
- e) obaly – slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků,
- f) drobný dlouhodobý hmotný majetek (dále DDHM) – majetek, který nesplňuje podmínky kapitalizace dle ZÚ. Položky DDHM, které přesahují cenu:
 - 10 000 Kč u nábytku,
 - 5 000 Kč u spotřební elektroniky,

- rádia, televize, mobilní telefony, videa, software a nástroje bez ohledu na pořizovací cenu,

se vedou v operativní evidenci, za kterou odpovídají vedoucí středisek, a podléhají inventarizaci prováděné jednou ročně. [11]

Nedokončenou výrobou jsou produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale zároveň ještě ne hotovým výrobkem.

Výrobky jsou potom předměty vlastní výroby určené k prodeji.

Zásoby se oceňují takto:

- a) zásoby nakoupené pořizovací cenou,
- b) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- c) zásoby pořízené bezplatně, nalezené a zbytkové produkty vrácené z výroby nebo jiné činnosti se oceňují dle odborného odhadu jejich užitné hodnoty. [11]

Pořizovací cena zásob v analytické evidenci se dělí na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady související s pořízením. Při vyskladnění zásob se tyto náklady rozpouští pomocí *metody FIFO*, tzn., že zásoby pořízené jako první se v jako první vyskladní. [11]

3.1.7 Oceňování zásob ke dni inventarizace a při uzavírání účetních knih

Při inventarizaci se zjišťuje také užitná hodnota zásob materiálu, kde se nepředpokládá další využití a porovnává se s oceněním zásob v účetnictví. Jestliže se zjistí *skryté přírůstky*, neúčtuje se o nich. Pokud se ale zjistí *skryté úbytky hodnoty*, analyzují se, a pokud není snížení hodnoty definitivní, vytváří firma opravnou položku u výrobních a nevýrobních zásob na konci roku dle skutečného stavu podle reportu logistiky a dle analýz reportů skutečného stavu zásob z oddělení financí. [11]

Pokud dojde k definitivnímu snížení hodnoty, účtuje se na vrub účtu Manka a škody.

Zvolené způsoby oceňování se v průběhu účetního období nemění a jsou stejné pro všechna střediska a sklady v rámci společnosti Varroc.

4 Analýza průběhu inventarizace a její zhodnocení ve vybrané obchodní korporaci

Vzhledem k velmi vysokému portfoliu výrobků, interně vyráběných komponentů a nakupovaných dílů, používá společnost Varroc dva odlišné způsoby inventarizace zásob. Pro inventarizaci *dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, veškerého nevýrobního materiálu, pohledávek a závazků* firma používá standardní způsob inventarizace, tzn. *1x ročně je vydán organizační příkaz* k provedení inventarizace všech výše zmíněných druhů zásob. Pro veškerý výrobní materiál včetně hotových výrobků firma používá metodu tzv. „*cyklických inventur*“, které probíhají každý pracovní den.

4.1 Inventarizace DHM, DNHM, nevýrobního materiálu, pohledávek a závazků ve společnosti VARROC lighting systems

Firma Varroc hospodaří v kalendářním režimu duben – březen, tudíž konec fiskálního roku připadá na poslední den 1. kvartálu běžného kalendářního roku. Tento režim je velmi praktický z hlediska pracovní vytiženosti zaměstnanců, kteří jsou zodpovědní za řádnou účetní uzávěrku. Není nutno trávit Vánoce a konec roku v práci, konec března je pro tyto účely mnohem „pohodlnější“.

Inventarizace výše uvedených druhů zásob či majetku bývá tedy ve společnosti Varroc vyhlášována koncem měsíce března.

4.1.1 Inventarizace DHM a DNHM

Společnost Varroc má několik výrobních závodů v různých částech světa, od Mexika až po Indii. Každý závod se dělí na mnoho středisek. Inventarizace probíhá vždy v rámci jednotlivých závodů, organizační příkaz vydává pro daný závod konkrétní finanční ředitel a datum inventarizace může být v každém závodě odlišné.

Organizační příkaz obsahuje údaje o datu, od kdy do kdy musí být inventura provedena a jsou zde jmenováni předsedové a členové jednotlivých inventurních komisí. Platí zde pravidlo, že předseda komise musí být pracovně zařazen na jiném středisku, než na kterém provádí inventarizaci. Podobně je to i u členů komise – ti jsou jmenováni tři, z nichž dva jsou rovněž zaměstnanci jiného střediska, a pouze jeden pracuje na středisku, na kterém provádí inventuru.

Pracovníci střediska, které je zodpovědné za organizaci inventarizace, rozešlou všem předsedům inventurních komisí inventurní seznam položek na daném středisku. Do těchto listin je zapisován skutečný stav nalezený při inventarizaci. Tyto inventurní soupisy jsou po

ukončení inventury podepsány předsedou a všemi členy příslušné inventurní komise a odevzdány na středisko zastřešující inventarizaci. Ke každé položce lze rovněž připojit poznámku, např. návrh na „šrotaci“. Pracovníci střediska zodpovědného za inventarizaci vyhodnotí výsledky ze všech inventarizovaných středisek a případně vystaví šrotovací protokoly na položky, které jsou šrotovací komisí schváleny ke šrotaci.

4.1.2 Inventarizace nevýrobního materiálu

Pro inventuru nevýrobního materiálu platí podobná pravidla jako pro výše uvedenou inventuru DHM a DNHM. Zde ovšem organizační příkaz nevydává finanční ředitel, ale středisko logistiky, které je taktéž zodpovědné za průběh inventury a řádné zaúčtování výsledků v podnikovém logistickém MRP systému a inventarizační komisi tvoří 5 členů.

Nevýrobní materiál je ve společnosti Varroc rozdělen na čtyři různé typy materiálů. Každý typ je jak fyzicky, tak účetně a evidenčně skladován ve své lokaci. Je tak dosaženo perfektního přehledu o stavu zásob a je kdykoli možno nalézt veškeré potřebné informace o kterémkoliv položce.

Nevýrobní materiál ve společnosti Varroc se tedy dělí takto:

- sklad N144 – kartonáž a ostatní obalový materiál,
- sklad N160 – kancelářský materiál a strojní náhradní díly,
- sklad N164 – strojní a údržbářský chemický materiál,
- sklad N167 – materiál na výrobu a údržbu forem.

Společnost Varroc před několika lety přistoupila k outsourcingu služeb spojených se skladováním zásob a distribucí materiálu ze skladů do výrobních prostor. Pracovníci skladů tedy nejsou zaměstnanci Varrocu – proto jsou členy inventurní komise jak pracovníci externí firmy, která pro Varroc skladovou činnost zajišťuje, tak kmenoví zaměstnanci Varrocu. Inventury na těchto skladových lokacích se účastní také kontrolní komise složená výhradně ze zaměstnanců Varrocu, která dohlíží na správné provedení inventury a namátkově si vybírá položky, na kterých provádí tzv. „double check“ (do češtiny bychom mohli přeložit jako tzv. „druhá kontrola“). Tato komise je rovněž zodpovědná za celkové zpracování a zaúčtování výsledků.

4.1.3 Inventarizace pohledávek a závazků

Inventarizace pohledávek a závazků se řídí podobnými pravidly jako předchozí zmíněné druhy inventarizace, organizační příkaz vydává finanční ředitel a veškeré činnosti spojené s inventurou zajišťuje finanční oddělení.

4.2 Inventarizace výrobního materiálu ve společnosti VARROC

Výše popsané činnosti spojené s inventarizací jednotlivých druhů zásob ve společnosti Varroc jsou nesporně velmi důležité a nutné, nicméně daleko významnější a klíčová je pro tuto společnost neustálá a průběžná inventura veškerých výrobních položek včetně hotových výrobků. Pro tuto inventuru není zřízena inventarizační komise, ale provádí ji stálý inventarizační tým, který je tvořen 4 členy.

Je třeba říci, že tento způsob zajišťování co nejlepší integrity dat není ve firmách zcela běžnou praxí, ale o to zajímavější je poznat firmu, která tímto způsobem pracuje a je s tímto postupem spokojena – dlouhá léta praktikování tohoto postupu a neustálé zlepšování v řízení a propracovanosti této činnosti jsou toho nejlepším důkazem.

Důvod, proč firma Varroc používá tento specifický a netradiční způsob inventur, spočívá v obrátkovosti a hodnotě výrobních zásob a taktéž – v neposlední řadě – v počtu externích dodavatelů této velmi významné mezinárodní společnosti.

Firma Varroc vlastní a provozuje několik výrobních závodů situovaných prakticky na celém světě – jak již ostatně bylo zmíněno, na tomto místě se ovšem budeme zabývat podrobnými daty a údaji, týkající se výrobního závodu v Novém Jičíně, který momentálně tvoří plných 72% objemu prodeje celé společnosti, čímž je samozřejmě nejdůležitějším článkem Varrocu.

Na základě analýzy zásob je zřejmé, že právě správnost dat v oblasti výrobního materiálu je pro firmu skutečně velmi klíčová – viz níže uvedené podklady (doba obratu zásob je 15,5 dne):

➤ celková průměrná výše zásob	350.000.000 CZK
• nevýrobní materiál	15.000.000 CZK
• výrobní – nakupované položky	190.000.000 CZK
• výrobní – rozpracovaná výroba	35.000.000 CZK
• výrobní – hotové výrobky	110.000.000 CZK.

Z uvedeného rozboru vyplývá, že nevýrobní materiál činí necelých 5% z celkové hodnoty zásob – nepočítáme-li samozřejmě dlouhodobý majetek a ostatní ukazatele.

Je tedy jasné, že zaměření firmy na výrobní zásoby je správným krokem a metoda „cyklických inventur“ je tím správným nástrojem k zajištění této činnosti.

Pro dokreslení je zde uveden počet položek, které jsou v danou chvíli aktivní:

- nakupované materiály: 2993
- rozpracovaná výroba: 1761
- hotové výrobky: 1114

4.2.1 Přejít ze systému CMMS3 na systém SAP

Nutno zmínit, že ve firmě Varroc došlo před 3 lety k velmi zásadní změně, a tím byl přechod na jiný MRP („material planning“ - česky volně přeloženo „zásobovací, nebo – dnes asi používanější výraz – logistický“) systém, což pro takovou velkou mezinárodní firmu, která obchoduje prakticky po celém světě, znamená obrovský krok spojený s nemalými riziky. Abychom byli konkrétní, firma Varroc přešla ze systému CMMS3, což byl – a dodnes je – logistický systém vyvinutý a používaný společností FORD, k velmi rozšířenému a světově používanému systému SAP. Z hlediska provádění cyklických inventur byl tento přechod velice významný, což je patrné z níže uvedených skutečností.

V systému CMMS3 se neprováděl výkaz rozpracované výroby – tato byla evidována interně v programu Microsoft Excel a z pohledu inventur to v praxi znamenalo, že surové materiály (granuláty), ze kterých se jednotlivé komponenty lisují, byly do inventury započítávány včetně samotných výlisků a dle normy na kus přepočítávány na kilogramy.

Pro názornost je zde uveden příklad 4.1:

Příklad 4.1 – použití systému CMMS3

Účetní stav zásob:

- černý granulát (položka A) 10000 kg
- výrobek 1 : 0 ks
- výrobek 2 : 0 ks
 - z tohoto materiálu se lisují 2 druhy výrobků, pravá + levá strana, tudíž 4 položky,
 - výrobek 1 váží 0,5 kg, výrobek 2 váží 0,8 kg.

Při inventuře byly spočítány tyto hodnoty:

- granulát: 5600 kg

- výrobek 1 : 3000 párů = 3000 kg
- výrobek 2 : 800 párů = 1280 kg
- **celkem:** **9880 kg**
- **rozdíl:** **-120 kg**

Z hlediska inventarizace je takovéto nastavení MRP systému svým způsobem jednodušší, jelikož není třeba do systému zadávat a zapisovat několik položek, ale pouze jednu - „schovanou pod položkou surového materiálu“. Na straně druhé je s tímto spojeno mnoho manuální činnosti a přepočítávání kusů na kila dle norem uvedených v kusovníku výrobku.

Zásadní nevýhoda tohoto nastavení spočívá v nemožnosti kontroly zásob rozpracované výroby – pokud výroba nalisuje *nad plán* výrobek 1 a nenalisuje výrobek 2, MRP systém tuto skutečnost nezaznamená a počítá stále s dostatkem materiálu.

S nástupem systému SAP se ve firmě Varroc zcela změnil proces evidence rozpracované výroby – výrobky se evidují a vykazují a to má vliv nejen na způsob provádění cyklických inventur, ale taktéž na celkový chod firmy z pohledu zásobování.

Pro porovnání je zde opět uveden příklad 4.2.

Příklad 4.2 – použití systému SAP

Účetní stav zásob:

- *černý granulát (položka A):* 5720 kg
- *výrobek 1:* 6000 ks
- *výrobek 2 :* 1600 ks
 - z tohoto materiálu se lisují 2 druhy výrobků, pravá + levá strana, tudíž 4 položky,
 - výrobek 1 váží 0,5 kg, výrobek 2 váží 0,8 kg.

Při inventuře byly spočítány tyto hodnoty:

- granulát: 5600 kg
- **rozdíl :** **- 120 kg**

Nepočítáme zde již tedy výlisky a nepřepočítáváme je na kilogramy, ale počítáme pouze surový granulát. Výlisky jsou počítány jako samostatné položky a inventurní stavy jsou upravovány přímo na daném produktu.

Tohle samozřejmě způsobuje problém i při inventuře, jelikož je třeba vždy zkontrolovat a upravit všechny *suffixy* výrobku tak, aby v systému SAP zůstala na zásobách vždy jen jedna verze. Suffix znamená přechíslování stejného výrobku, na kterém byla provedena nějaká technická změna, která má vliv na funkčnost či kvalitu.

Pro názornost si uveďme konkrétní případ – je dobré si vizuálně představit, s jakým tvarem položky SAP pracuje:

- vyrábíme a zpracováváme položku 00196121-**01**-0000,
- po úpravě formy se technicky zlepši parametry výlisku a výrobek je přečíslován na 00196121-**02**-0000,
- po další nutné úpravě je výrobek přečíslován na 00196121-**03**-0000.

- náběh změny ze suffixu **01** na **02** je v SAPu stanoven na 1. 2. 2016,
- fyzicky i účetně zůstane 1. 2. v zásobách 300 ks výrobku se suffixem **01**,
- výrobky jsou následně zpracovány a v SAPu vidíme po výkazu výroby hotového výrobku tento účetní stav zásob:

- 00196121-**01**-0000 300 ks
- 00196121-**02**-0000 - 300 ks,
- následná změna na suffix **03** je v SAPu nastavena na 10. 2. 2016,
- výroba vykazuje po tuto dobu výlisk se suffixem **02**, tudíž stav zásob narůstá a klesá v závislosti na výrobě výlisku a spotřebě v hotovém výrobku,
- fyzicky zůstane 10. 2. v zásobách 500 ks výrobku se suffixem **02**,

- 00196121-**01**-0000 300 ks
- 00196121-**02**-0000 200 ks
- 00196121-**03**-0000 - 500 ks.

Při inventuře 11. 2. je zjištěn nulový stav zásob. V tomto případě je nesmysl zaknihovat výsledky na jednotlivých suffixech a generovat tak v SAPu inventarizační rozdíly – je zde jasně vidět, že k diferenci došlo pouze z procesního důvodu.

System SAP umožňuje provést tzv. převod zásob, takže zásoby ze suffixu **01** a **02** jsou převedeny na suffix **03** a účetní stav zásob na daném výrobku souhlasí se skutečností. Z hlediska nákladů pro firmu znamená možnost převádět zásoby tímto způsobem obrovské úspory, a to zejména a speciálně v České republice, jejíž legislativa je v tomto směru naprosto odlišná a specifická od veškerých ostatních zemí – ale o tomto více v závěru práce.

4.2.2 ABC analýza

Nyní se tedy volně dostáváme k samotnému rozdělení všech výrobních položek dle tzv. ABC analýzy, která má několik variant a v každé firmě si volí management variantu, která nejlépe vyhovuje složení zásob a organizaci firmy. ABC analýza není tedy striktně dána zákonem, ale je to velmi efektivní nástroj pro identifikaci a řízení zásob ve firmě, jak z pohledu inventarizace, tak z pohledu toku materiálu – frekvence a množství dodávek, obrátkovosti položek, kalkulace zastaralého materiálu určeného ke šrotaci a podobně.

Podívejme se tedy nejprve na 2 základní varianty ABC analýzy:

- A - určení důležitosti položek se kalkuluje z ceny položky za kus,
- B - určení důležitosti položek se kalkuluje z celkové hodnoty položky v zásobách.

V obou variantách se používá tzv. metoda 80-15-5.

Na první pohled není patrné, jak velký rozdíl je mezi těmito dvěma přístupy, proto si tedy rozdíl ukážeme na příkladě 4.3.

Příklad 4.3 – rozdíl mezi variantou A a B ABC analýzy

Varianta A – ukazatelem je hodnota za kus, pričomž 80% položek je zařazeno do kategorie A, 15% do kategorie B a 5% do kategorie C.

Varianta B – ukazatelem je hodnota zásob, pričomž 80% *hodnoty zásob* je zařazeno do kategorie A, 15% do kategorie B a 5% do kategorie C.

Z níže uvedené tabulky 4.1 jasně vyplývá, jak diametrálně odlišné jsou obě varianty. Z pohledu řízení zásob a inventarizace je logičtější a praktičtější rozhodně varianta B, kde se zaměřujeme na skutečně nejdůležitější položky, které tvoří největší objem zásob. V uvedeném příkladu je vidět, že 80 % celkových zásob tvoří pouze 5 položek z 20 (kategorie A), 15% tvoří další 3 položky (kategorie B) a celých 12 položek tvoří zbylých 5% ze zásob. Pokud bychom se řídili variantou A, zbytečně budeme plýtvat časem a energií při analýze 16 položek, když je daleko důležitější mít pod kontrolou 5 položek, které tvoří tak vysoký objem celkových zásob.

Tab. 4.1 – Srovnání varianty A a B ABC analýzy

položka	hodnota za kus v CZK	hodnota zásob v CZK	přiřazení ABC dle varianty A	přiřazení ABC dle varianty B
1	50	500.000	C	A
2	70	21.000	B	C
3	80	1.600	B	C
4	100	200.000	B	B
5	120	120.000	A	C
6	130	1.300	A	C
7	140	1.400.000	A	A
8	150	300.000	A	B
9	160	480	A	C
10	170	340.000	A	A
11	180	720	A	C
12	200	200.000	A	B
13	220	440.000	A	A
14	240	4.800	A	C
15	250	750.000	A	A
16	260	26.000	A	C
17	280	2.800	A	C
18	300	90.000	A	C
19	350	7.000	A	C
20	400	400	A	C

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní tedy přejdeme konkrétně ke společnosti Varroc. Při kalkulaci ABC analýzy tato společnost praktikuje variantu B, kterou dále rozvíjí a při výpočtu používá ještě *vážený aritmetický průměr*. Jak je uvedeno výše, výrobní zásoby jsou ve Varrocu rozděleny do tří základních kategorií – nakupované položky (ZROH), interně vyráběné komponenty (ZHLB) a hotové výrobky (ZFRT). ABC analýzu firma používá pro kalkulaci u nakupovaných položek, s výjimkou granulátů a chemického materiálu, které automaticky přiřazují do kategorie A vzhledem k jejich hodnotě a důležitosti. Toto rozhodnutí bude detailněji vysvětleno níže, nyní zůstaneme u popisu postupu při kalkulaci ABC analýzy pro všechny ostatní nakupované položky.

ABC analýza je prováděna kvartálně. Při kalkulaci se berou v potaz zásoby ke konci každého měsíce 6 měsíců zpětně a následně je použita metoda váženého aritmetického průměru, což znamená, že větší míra důležitosti je přikládána zásobám v měsících nejbližší uplynulých k datu kalkulace. Konkrétní příklad je uveden v tabulce 4.2.

Tab. 4.2 – ABC analýza k 1. 4. 2016

	3%	3%	6%	13%	25%	50%		
položka	zásoby v CZK k 31.10.15	zásoby v CZK k 30.11.15	zásoby v CZK k 31.12.15	zásoby v CZK k 31.1.16	zásoby v CZK k 29.2.16	zásoby v CZK k 31.3.16	vážený průměr v CZK	ABC
1	10	100	100	200	500	1000	660,3	B
2	500	1000	500	500	500	500	515	B
3	500	400	300	200	100	10	101	C
4	1000	2000	500	500	300	100	310	C
5	20000	1000	0	0	0	0	630	B
6	100	200	300	5000	7000	20000	12427	A
7	50	50	100	200	1000	200	385	C
8	5000	5000	4000	3000	2000	1000	1930	B
9	700	700	700	300	500	500	498	B
10	50000	30000	30000	20000	10000	500	10150	A

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů společnosti Varroc

Takto je tedy ve Varrocu kvartálně prováděna ABC analýza, na jejímž základě jsou poté položky v SAPu nastaveny pro nový kvartál.

Pro 2. kvartál 2016, nebo – řečeno účetním jazykem Varrocu – pro 1. kvartál 2017, jsou ZROH položky nastaveny takto:

- jak je uvedeno výše, Varroc Nový Jičín dnes zpracovává a používá 2993 aktivních nakupovaných výrobních položek a z tohoto počtu tvoří 80% zásob 434 položek (tedy skupina A), 15% zásob tvoří 582 položek (skupina B) a zbylých 5% tvoří plných 1977 položek (skupina C).

Z tohoto praktického příkladu je opravdu jasně patrné, jak je ABC analýza důležitá a přínosná. K efektivnímu řízení zásob firmě „stačí“ zaměřit se na „pouhých“ 15% položek (A), méně významné položky z hlediska zásob tvoří dalších 19% (B) a plných 66% (C) položek tvoří pouze 5% celkových ZROH zásob.

4.2.3 Četnost provádění inventur v závislosti na ABC analýze

Z hlediska provádění cyklických inventur znamená rozdělení dle ABC analýzy četnost počtu inventur dané položky během jednoho fiskálního roku. Položky spadající do skupiny A jsou inventarizovány kvartálně, tedy 4x ročně, položky ze skupiny B pololetně, tudíž 2x ročně a položky ze skupiny C 1x za rok. Rozdělení pro tento kvartál tedy ukazuje, že inventurní tým by měl provést tento fiskální rok 4877 inventur na ZROH položkách. Po nové ABC analýze za 3 měsíce po rekalkulaci samozřejmě může dojít ke změně, ale praxe ukazuje, že pokud je ABC analýza prováděna každé 3 měsíce, rozdíly v nastavení mezi jednotlivými kvartály nejsou nijak výrazné a nezasahují tak nijak do chodu práce tohoto oddělení. Změny kategorií mezi jednotlivými položkami jsou spíše dlouhodobého charakteru v řádu let, a rozdíly v počtu inventur jsou pozvolné.

Firma Varroc ve výrobních závodech situovaných mimo Českou republiku využívá taktéž ještě kategorii D, kdy se položky inventarizují pouze 1x za 2 roky. Legislativa v České republice ovšem tuto variantu neumožňuje, zákon jednoznačně nařizuje provést inventuru na každé položce minimálně jednou v každém hospodářském roce. Zde se dostáváme k hlavnímu úkolu inventarizačního týmu Varrocu – zajistit, aby skutečně všechny položky byly alespoň 1x ročně zinventarizovány, bez ohledu na to, jak je plněn plán inventur na základě ABC analýzy. Vzhledem k omezenému počtu pracovníků, který má tým k dispozici, není vždy reálné z důvodu nemocnosti či plnění jiných mimořádných pracovních úkolů, splnit určený počet inventur dle ABC analýzy. Jelikož využití ABC analýzy ke kalkulaci počtu prováděných inventur je interní rozhodnutí firmy, je na zodpovědnosti vedoucího týmu, jakým způsobem bude práce přerozdělena tak, aby byla splněna ta nejdůležitější a zákonem daná podmínka, tudíž každou položku zinventarizovat minimálně 1x ročně.

V praxi to znamená, že dva měsíce před koncem fiskálního roku se tým zaměřuje přednostně na položky, které ještě daný rok nebyly inventarizovány, takže může dojít k situaci, kdy jsou celý měsíc počítány pouze položky ze skupiny C, jelikož položky ze skupiny A nebo B již v daný fiskální rok počítány byly minimálně 3x (A) nebo 1x (B).

K průběžnému sledování plnění plánu prováděných inventur má firma Varroc k dispozici v SAPu speciální program, který eviduje u každé položky, kdy byla provedena poslední inventura a do kterého data nejpozději je třeba provést inventuru další.

Vedoucí týmu po ukončení fiskálního roku provede finální analýzu plnění plánu provedených inventur a celkových inventurních rozdílů a výsledky prezentuje vedení závodu.

4.2.4 Důvody zařazení granulátů a chemického výrobního materiálu do skupiny A

Ještě než přejdeme k popisu provádění inventur na ZHLB materiálech, vraťme se krátce k důvodům, proč se tým ve Varrocu rozhodl, že se granuláty a chemický výrobní materiál, což jsou taktéž ZROH položky, automaticky zařazují do skupiny A, tudíž do nejvíce frekventované skupiny co do počtu prováděných inventur.

Hlavním důvodem je skutečnost, že u tohoto typu materiálu nelze stanovit přesně materiálová norma na kus. Dochází tudíž ke každodenní disproporci mezi skutečně spotřebovaným materiálem a účetní spotřebou v SAPu. Pro názornost si uveďme některá důležitá fakta a příklad 4.4 u jednoho druhu čírého granulátu, ze kterého Varroc lisuje všechna skla na přední světlomety.

Fakta:

- denní průměrná spotřeba činí 10 tun,
- z granulátu se lisuje 48 různých druhů skel, formy jsou párové,
- jeden druh skla se vyrábí na dvou až třech formách,
- v SAPu je samozřejmě uvedena průměrná váha na kus z naměřených hodnot daného produktu.

Příklad 4.4:

- sklo Focus, lisuje se na 3 formách, denní objem 2500 sad,
- forma 1 / váha výlisku 0,35 kg,
- forma 2 / váha výlisku 0,32 kg,
- forma 3 / váha výlisku 0,41 kg,
- v SAPu je tedy nastavena průměrná váha 0,36 kg / ks.

V praxi se stane, že forma 1 je na preventivní údržbě a na formě 2 dojde k poruše. Lisuje se tedy – řekněme 2 dny - pouze na formě 3, takže reálná spotřeba na 10.000 ks činí 4.100 kg, ale v SAPu je ze zásob odepsáno pouze 3.600 kg.

Z uvedeného příkladu je vidět, jakým způsobem se liší reálná a účetní spotřeba u granulátů, a to pouze u jednoho výrobku. Jak je uvedeno výše, dnešní portfolio interně vyráběných dílů ve Varrocu Nový Jičín obnáší 1761 položek, z toho pouze 81 položek činí různé montované podskupiny a 1680 položek činí výlisky, neboli 840 druhů výlisků (pokud se bavíme v párech).

U výrobních chemikálií je důvod jiný – technologie nástřiku či polévání výlisků směsí laků a ředidel je z hlediska spotřeby hodně náchylná na okolní teplotu a vlhkost. V zásadě platí – čím nižší teplota, tím nižší spotřeba, z čehož ale jasně vyplývá, že norma na kus se mění v podstatě denně, přičemž v SAPu jsou standardně nastaveny průměrné hodnoty a výsledný efekt je stejný jako u granulátů.

Je tedy jasné, proč je pro Varroc tak důležité mít granuláty ve skupině A.

4.3 Inventarizace ZHLB položek

Nyní přejdeme k inventuře ZHLB položek, což jsou interně vyráběné podskupiny a výlisky. Aby při daném počtu pracovníků bylo vůbec možné stihnout vše zinventarizovat v daném fiskálním roce, bylo rozhodnuto, že pro ZHLB díly nebude využívána ABC analýza a všechny díly budou automaticky zařazeny do skupiny C. Z hlediska integrity dat v SAPu by se mohlo zdát, že toto řešení je značně rizikové, ale opak je pravdou. Výrobu interně vyráběných dílů samozřejmě plánuje tým pracovníků, kteří logicky musí mít přehled o zásobách na „svých“ dílcích a rozdíly mezi skutečností a SAPem si tak řeší průběžně během celého roku. V praxi tak dochází k tomu, že inventurní tým je požádán, aby provedl mimořádnou inventuru a analýzu rozdílu na dílci, který plánovač nemůže najít, ačkoli dle SAPu je v zásobách kusů dost, nebo má naopak daleko více kusů, než ukazuje SAP.

Pro inventurní tým to znamená, že v den samotné „oficiální“ inventury, kdy je výsledek zaknihován v SAPu, nebývají nalezeny téměř žádné rozdíly. Je to zcela odlišný přístup v porovnání s evidencí a inventarizací na ZROH položkách a firma Varroc efektivně přizpůsobuje a upravuje své činnosti dle skutečných potřeb v celém procesu.

4.4 Inventarizace hotových výrobků

Poslední kategorií výrobních zásob jsou hotové výrobky (ZFRT), na jejichž případné inventarizační rozdíly je zaměřen nejpřísnější pohled vedení firmy. Dříve, při využívání předešlého MRP systému, byla vedením firmy striktně vyžadována inventura 3x ročně.

Po implementaci SAPu a inventarizačních výsledcích po 1. roce provozu systému se týmu v Novém Jičíně podařilo prokázat a prosadit, že i finální výrobky není nutno nákladně inventarizovat několikrát ročně, ale budou automaticky spadat do skupiny C. Důvod tkví ve změně evidence zásob hotových výrobků v porovnání s předchozím MRP systémem. Dříve byly hotové výrobky evidovány účetně sice na speciální skladové lokaci, ale fyzicky se jednalo o velmi rozlehlou plochu, kde byly výrobky uskladňovány dle daného layoutu (tzv. mapy firmy), který ovšem nebylo možné v systému evidovat a rozdělit sklad na další detailnější zóny a sekce.

V SAPu lze ovšem sklad rozdělit na libovolný počet sekcí a buněk (tzv. warehouse management modul), který firma Varroc plně využívá a vedoucí týmu integrity dat a inventur je pověřen jeho nastavením a udržováním dle aktuálních potřeb a vývoje zásob firmy. V současné době má Varroc k dispozici 8000 paletových míst pro hotové výrobky a průměrná vytiženost skladu činí 92%. V praxi to znamená, že každá paleta v momentě, kdy opouští výrobní linku, má na identifikačním štítku vytištěno číslo buňky, do které je třeba paletu uskladnit.

Způsob provádění inventury hotových výrobků se úplně liší od způsobu provádění na ZROH a ZHLB položkách. Při inventuře hotových výrobků je skenována každá paleta – její čárový kód obsahuje informaci o čísle výrobku, počtu kusů v paletě, atd., každá paleta má své vlastní specifické číslo (tzv. serial number) a porovnání s účetním stavem zásob zde probíhá na této bázi – pro ilustraci je opět uveden příklad 4.5.

Příklad 4.5

Účetní sestava ze SAPu:

BIN	serial number	part number	pcs
EA101	131222558	00196121-02-0000	78
EA102	131424789	00184322-05-0000	18
EA103	empty		
EA104	128558441	00065140-03-0000	32
EA105	127445877	00122578-04-0000	12

EA106	130541235	00121444-01-0000	24
EA107	128445998	00478600-02-0000	32
EA108	132658211	00123579-03-0000	60
EA109	132600122	00186458-06-0000	72
EA110	127855644	00187455-01-0000	96

Při inventuře jsou naskenovány všechny serial numbers kromě toho z buňky EA109, tudíž hned je vidět, že inventurní rozdíl činí 72 ks na položce 00186458-06-0000. Takto detailně nelze provést inventuru na žádném jiném druhu materiálu.

Stejně jako u ZHLB dílců pracuje ve Varrocu tým plánovačů hotových výrobků, kteří samozřejmě musí mít denně přehled o stavech zásob v expedici a pokud ve skladu nemohou najít danou paletu určenou na odeslání, ihned řeší problém s plánovači – systém tedy funguje podobně jako u ZHLB dílců a inventurní tým je taktéž požádán o analýzu rozdílu a narovnání stavů zásob průběžně během celého roku. Je tedy evidentní, že při samotné oficiální inventuře hotových výrobků nebývají nalezeny téměř žádné rozdíly, což vedlo vedení firmy k rozhodnutí odsouhlasit frekvenci inventarizace hotových výrobků jednou za rok.

Pro lepší představu zde uvedme konkrétní hodnoty a výsledky z letošní inventury hotových výrobků, která se uskutečnila v sobotu 19. 3. 2016.

V den inventury činila účetní hodnota zásob 115.325.586 CZK, což představovalo 6.822 palet. Inventuru provádělo pomocí skenerů 7 pracovníků a všechny palety ve skladu byly naskenovány během necelých 6 hodin. Výsledky poté zpracovávali v neděli 20. 3. 2016 oba analytici inventurního týmu Varrocu s tímto závěrem:

- celkem spočítáno a nalezeno 6.815 palet, rozdíl tedy činil 7 palet v celkové hodnotě 215.364 CZK, což představuje 0,1% rozdílu z celkové účetní zásoby.

Tímto tedy společnosti vzniklo manko na hotových výrobcích do normy přirozených úbytků, a jelikož konec fiskálního roku je 31. 3. 2016, byl tento rozdíl zaúčtován ještě na vrub účtu 613 – Změna stavu výrobků a ve prospěch účtu 123 – Výrobky.

Jak je patrné i z tohoto konkrétního příkladu, výsledek inventury je naprosto vynikající a plně podporuje rozhodnutí firmy provádět inventuru hotových výrobků jednou ročně. Samozřejmě dosahovat takových výsledků znamená odvádět kvalitní logistickou práci průběžně během celého roku, což se týmu Varrocu evidentně daří.

4.5 Materiál uskladněný na konsignaci nebo u subkontraktora

V předchozím textu byla detailně popsána inventarizace všech možných druhů zásob, které firma Varroc má ve svém portfoliu, ale je třeba se zmínit ještě o specifickém druhu skladových zásob, kterým je materiál uskladněný na konsignaci nebo u subkontraktora.

4.5.1 Materiál uskladněný na konsignaci

Materiál uskladněný na konsignačním skladě je materiál, který figuruje ve stavu zásob dané firmy, ale „pouze“ co se týká množství a tudíž pro logistické účely – z hlediska finančního jsou tyto zásoby stále majetkem prodávající firmy. Konsignace z pohledu firmy samozřejmě funguje oběma směry – jak u nakupovaných dílů, tak u hotových výrobků. Pro ilustraci se podívejme na příklad 4.6.

Příklad 4.6

Nakupované díly

Jedním z nejdůležitějších dodavatelů Varrocu je firma Zollner, která vyrábí LED komponenty, což je dnes hlavní směr v technologii vnějšího osvětlení automobilů. Tyto komponenty jsou ovšem v porovnání s klasickou žárovkou H4 nebo H7 neporovnatelně dražší, což vede firmu Varroc k tomu, že usiluje o co nejzazší termín zaplacení dodávky, ideálně až v okamžiku spotřeby daného dílu při výrobě hotového světla.

Ve skladu Varrocu je tedy například zboží v hodnotě 30.000.000 CZK, které ovšem dodavatel dostane zaplacené až v momentě spotřeby, tedy v den, kdy je materiál vyskladněn do výroby. Tento druh zásob je umístěn ve speciální lokaci a je separován od běžného materiálu. Inventarizace zde probíhá podobně jako u jakéhokoli jiného nakupovaného materiálu, jelikož materiál se fyzicky nachází ve skladu Varrocu - účetně je ale inventura v MRP systému zaznamenávána zvlášť, takže lze v historii kdykoli dohledat, jaké rozdíly byly zjištěny při inventuře v rámci interního toku materiálu a jaké na konsignačním skladu.

Hotové výrobky

Na stejném principu konsignace funguje i opačně – samozřejmě s tím rozdílem, že Varroc je v tomto případě dodavatel a na peníze čeká až do doby odebrání zboží z konsignačního skladu. Varroc má z tohoto pohledu skvělou obchodní politiku a bilanci – do konsignace posílá pouze jednu malou část svého výrobního portfolia – v průměru skladuje na konsignačním skladě 3.000.000 CZK, což činí necelé 3% průměrných zásob na hotových výrobcích. Jelikož tento sklad sídlí v Německu blízko francouzských hranic, inventarizace zde

probíhá 1x ročně, čímž je splněna zákonná podmínka. Inventuru provádí tým firmy Varroc za účasti zaměstnance konsignačního skladu. Případné rozdíly jsou v MRP systému účtovány jako ztráta či zisk Varrocu, poté probíhá jednání s vedením společnosti, která v Německu pro Varroc tento sklad provozuje, o zaplacení a kompenzaci zjištěných rozdílů.

4.5.2 Subcontracting

Nyní ke složitějšímu způsobu evidence, skladování a inventarizaci zásob – tzv. subcontracting. Co je vlastně subcontracting? Je to vyráběný produkt, na kterém daná firma potřebuje provést ještě další operace, které není schopna zajistit ve vlastním procesu, a po provedení těchto operací externí firmou dostane rozpracovaný díl zpět a použije jej ke konečné montáži finálního výrobku.

Na tomto místě se nabízí otázka, proč firma „jednoduše“ neprodá svůj produkt na další zpracování svému „zákazníkovi – dodavateli“ a řeší tento proces složitěji pomocí subcontractingu. Odpověď je jednoduchá – pokud firmy mezi sebou obchodují na bázi subcontractingu, neplatí si navzájem faktury za přijatý a odeslaný materiál, ale firma, která poptává po jiné firmě jakoukoli práci na svém produktu, zaplatí sub-dodavateli pouze tento úkon, není třeba tedy fakturovat pohyb materiálu „tam a zpět“.

V případě Varrocu se jedná zejména o speciální technologii lakování skel – tzv. antifogem, která je velmi specifická a také drahá. Varroc postupně začíná instalovat tuto technologii i ve svých provozech, nicméně momentálně z kapacitních důvodů musí tuto technologii z velké části nakupovat od sub-dodavatele.

V praxi tento proces funguje takto:

- výrobek A (vylišované sklo) Varroc pošle k sub-dodavateli – v MRP systému na tento druh účetního pohybu používají speciální transakci, která ukazuje finančnímu oddělení, že za tuto dodávku Varroc nedostane zaplacení, počet odeslaných kusů se ale zobrazí v lokaci „subcontractor“, takže logistika závodu může s těmito kusy kalkulovat.
- Po provedení operace (v tomto případě nalakování skel speciálním lakem) pošle sub-dodavatel díly zpět a Varroc tyto kusy přijme na sklad pod položkou B. Tímto účetním pohybem se v MRP systému automaticky poníží stav zásob na položce A na skladovém místě u sub-contractora. Pro lepší názornost si tuto situaci ukažme na konkrétním příkladě 4.7.

Příklad 4.7

- 00196121-02-0000 (vylisované sklo), výchozí stav zásob 0,
- 00196121-02-0000 - vyrobeno 1.000 ks, stav zásob v MRP systému:
VARROC expedice 1.000 ks
Sub-contractor 0 ks,
- 00196121-02-0000 - 1.000 ks posláno k sub-contractorovi, stav zásob v MRP systému:
VARROC expedice 0 ks
Sub-contractor 1.000 ks,
- 00196121-02-0000 - po nalakování máme 960 ks dobrých kusů a 40 zmetků, do Varrocu na základě obchodních podmínek dodavatel posílá pouze 960 dobrých kusů pod položkou 00196123-02-0000, zmetky fyzicky likviduje u sebe, stav zásob v MRP systému po přijetí lakovaných kusů do skladu:
- 00196121-02-0000 VARROC expedice 0 ks
Sub- contractor 40 ks
00196123-02-0000 VARROC sklad 960 ks.

Je tedy zřejmé, že i na této lokaci zůstávají na stavu zásob počty kusů, které je nutno srovnat s realitou, ale zároveň je obchodními podmínkami určena toleranční odchylka, kterou společnost Varroc akceptuje v rámci procesu. V praxi to znamená, že roční inventuru provádí externí firma bez účasti zaměstnanců Varrocu, výsledky pošle emailem a pokud rozdíl mezi skutečným a účetním stavem zásob nepřesáhne smlouvenou toleranci v procentech, je tento výsledek akceptován a inventarizační rozdíl je takto zaknihován do MRP systému. Pokud rozdíl přesáhne smlouvenou toleranci, výsledek je v rámci udržení správnosti dat přesto zaknihován do MRP systému Varrocu, ale poté probíhají – stejně jako ve výše uvedeném případě hotových výrobků – jednání mezi oběma subjekty o kompenzaci vícenákladů či škod.

4.6 Inventarizace vratných obalů

Varroc, stejně jako mnoho dalších firem, ve velké míře používá vratné obaly, a to jak pro nakupované díly, tak pro hotové výrobky. Dříve se jako vratné obaly používaly především vnější obaly, dnes jsou již běžnou záležitostí i vnitřní součásti obalu – přeložky, mřížky, proklady atd.

Varroc používá mnoho druhů a typů vratných obalů, některé jsou společné pro více dílů, hlavně vnější obaly, některé jsou naopak specifické a lze je použít pouze na konkrétní díl nebo výrobek. Inventury na tomto druhu nevýrobních zásob jsou prováděny vždy ve spolupráci s druhou stranou, protože je třeba samozřejmě spočítat kompletní stav zásob v celé oběhové smyčce. Z hlediska legislativy nejsou inventury vratných obalů povinné, Varroc je ale provádí ať už pro svůj lepší přehled nebo na žádost dodavatele či zákazníka, pokud jsou obaly majetkem druhé strany.

Tímto bychom tedy měli zmapovány a popsány všechny druhy inventarizací prováděných v rámci společnosti Varroc.

4.7 Kalkulace toleranční odchylky

Na závěr je určitě třeba se zmínit o *kalkulaci toleranční odchylky*, kterou firma interně používá k tomu, aby se inventurní tým nezabýval zbytečně rozdíly, které nejsou z hlediska toku materiálu markantní, ale analyzoval ty rozdíly, které jsou „podezřelé“ a nedávají tzv. smysl. K tomuto účelu firma opět využívá ABC analýzu a pravidla jsou zde naprosto jasná a velmi jednoduchá – inventarizační rozdíly se dělí na 2 kategorie - v toleranci a mimo toleranci. Tolerance je kalkulována ze spotřeby daného dílu od poslední inventarizace, a platí tato kritéria:

- položky ze skupiny A: tolerance 2%,
- položky ze skupiny B: tolerance 5%,
- položky ze skupiny C: tolerance 10%.

V tabulce 4.3 je opět příklad z praxe.

Tab. 4.3 - v daný den probíhá inventarizace na těchto dílech:

položka	kategorie	spotřeba od poslední inventury	rozíl v měrné jednotce	rozíl v procentech
00123076-01-0000	A	25.000	1.000	4
00788699-03-0000	B	30.000	1.200	4
00065323-02-0000	C	50.000	4.000	8

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedené tabulky vyplývá, že druhý i třetí díl jsou v toleranci, ale první díl podléhá novému přepočítání – rozíl přesáhl stanovenou hranici 2% platnou pro díly kategorie A a je tudíž povinnost spočítat jej znovu – tohle určuje interní směrnice, kterou se inventurní tým

Varrocu řídí. Všechny položky, jejichž inventurní rozdíly jsou MRP systémem identifikovány jako rozdíly „mimo toleranci“, musí být před zaknihováním spočítány znovu. Pokud 2. počítání potvrdí rozdíl z 1. počítání, je výsledek zaknihován a na tento dílec se dále tým zaměří až při dalším inventurním období dle ABC analýzy. Pokud však 2. počítání nepotvrdí správnost 1. počítání, následuje ještě 3. počítání – do MRP systému je poté zaknihován průměrný výsledek ze dvou nejbližších k sobě spočítaných dat.

Vedoucí inventurního týmu zpracovává měsíční výsledky a zaměřuje se na tzv. TOP 10 rozdílů, které byly mimo toleranci. Následně svolává pravidelný měsíční meeting se všemi zainteresovanými útvary, které s daným materiálem přicházejí do styku a analyzují se příčiny inventarizačních rozdílů.

Z veškerých výše uvedených údajů vyplývá, že společnost Varroc má proces inventarizace a kontrolu nad materiálem velmi dobře propracovaný a může být měřítkem pro většinu firem v jakékoliv oblasti podnikání.

5 Závěr

Tato práce byla zaměřena na inventarizaci majetku a závazků ve vybrané obchodní korporaci. Cílem práce bylo nejdříve vymezit teoretická východiska pro inventarizaci, od základní právní úpravy, přes charakteristiku, druhy inventur, inventarizační písemnosti, až po zjišťování a účtování inventarizačních rozdílů, charakterizovat vybranou obchodní korporaci a popsat její vnitropodnikové směrnice týkající se inventarizace a především analyzovat a zhodnotit průběh inventarizace veškerého výrobního i nevýrobního materiálu, včetně specifických druhů zásob, v dané obchodní korporaci.

Nahlédnout takříkajíc „do kuchyně“ takové velké a významné společnosti a seznámit se detailněji alespoň s některými jejími pracovními procesy bylo velmi poučné a inspirující. Firma Varroc a speciálně její výrobní závod v Novém Jičíně je vysokým měřítkem pro jakoukoli společnost nejen v oblasti automobilového průmyslu. Její propracované metody řízení a pracovní procesy jsou základem značného úspěchu, kterého firma dlouhodobě dosahuje.

Analýzou inventarizace jednotlivých druhů zásob bylo zjištěno, že největší pozornost je věnována inventarizaci výrobního materiálu. Inventarizace je u tohoto typu materiálu prováděna na základě ABC analýzy a to tak, že jednotlivé položky zásob jsou rozděleny do 3 skupin (A, B, C), položky ve skupině A jsou pro firmu nejdůležitější, protože tvoří 80 % z celkového objemu zásob, proto jsou inventarizovány nejčastěji, a to 4x ročně. Do skupiny B jsou zařazeny méně důležité položky, které tvoří už jen 15 % celkového objemu zásob, proto jsou inventarizovány 2x ročně a skupinu C tvoří položky, které pro chod firmy nejsou tolik významné, protože tvoří pouhých 5 % objemu zásob. Tyto položky jsou pak inventarizovány jen jednou za rok. Toto řešení je z hlediska vedení společnosti a úspory času velmi efektivní, neboť do skupiny C spadá nejvíce položek, které tedy stačí zinventarizovat jen jednou ročně a ne 4x, což společnosti ušetří spoustu času i peněz, protože jinak by bylo potřeba přijmout více zaměstnanců, aby se to vše dalo zvládnout.

Co se týče inventarizačních rozdílů, tak největší pozornost je zaměřena na případné rozdíly na hotových výrobcích. Se změnou MRP systému došlo i ke změně inventarizace hotových výrobků. Tyto musely být dříve inventarizovány 3x ročně, nyní, díky systému SAP, jsou inventarizovány pouze jednou za rok. Systém SAP totiž umožňuje rozdělení skladu na jednotlivé buňky, čímž je zajištěn dokonalý přehled o výrobcích. A jelikož zde pracuje kvalifikovaný tým plánovačů, který má vždy přehled o stavech zásob v expedici, případné

nedostatky se řeší ihned v průběhu roku, proto při oficiální inventuře dochází jen k malým inventarizačním rozdílům, z čehož vyplývá, že inventarizovat hotové výrobky jednou za rok úplně stačí a pro firmu to zase znamená úsporu financí a hlavně času.

Kdyby se ale společnost měla zabývat každým inventarizačním rozdílem, který se inventurou zjistí, nedělali by zaměstnanci asi nic jiného. Proto je určena toleranční odchylka, díky které se rozdíly člení na 2 skupiny – v toleranci a mimo toleranci. Společnost se tedy dále zaměří jen na rozdíly mimo toleranci, u kterých zkoumá příčiny vzniku, snaží se nalézt možná zlepšení do budoucna, jak by se těmito rozdíly dalo předejít apod., zatímco rozdíly v toleranci nejsou z hlediska chodu společnosti nijak významné, proto se jimi společnost dále nezabývá.

Je tedy nutno uznat, že společnost má proces inventarizace velmi důkladně propracovaný a navržený tak, aby vše fungovalo tak jak má, a zároveň nebyl tolik časově a finančně náročný. Pro společnost byl v tomto směru velmi důležitý přechod na jiný MRP systém, konkrétně tedy na systém SAP, který umožnil jistá zlepšení ve sledování stavu zásob, což vedlo ke zdokonalení průběhu inventarizace a také byl tímto pozitivně ovlivněn celý chod společnosti.

Ale vývoj jde samozřejmě neustále dopředu a ani Varroc si nesmí dovolit „usnout na vavřínech“. Proto se firma snaží neustále zlepšovat veškeré své procesy, nacházet nová inovativní řešení jak v oblasti vývoje nových produktů, tak ve veškerých ostatních činnostech od výroby počínaje a logistikou konče.

A právě v logisticko-účetní oblasti by se dalo firmě doporučit jisté zlepšení. Na základě posbíraných poznatků a znalostí jak interních logistických toků, tak práce v MRP systému SAP bylo zjištěno, že ačkoli v tomto systému je možno „přeskladňovat“ materiál mezi libovolným počtem lokací a mít tedy naprosto detailní a dokonalý přehled o tom kde a kolik se daného materiálu přesně v danou chvíli nachází, firma Varroc používá pouze základní lokační rozdělení, to znamená, že buď je materiál ve skladu, nebo ve výrobě. Jistě by bylo přínosem, kdyby bylo používáno lokací více, jako například materiál na cestě ze skladu do výroby a výrobu dále rozčlenit na jednotlivé detailnější lokace – např. montážní hala světlometů, montážní hala zadních světil, výrobní mezisklad, montážní linka atd. K tomuto by bylo samozřejmě nutno zakoupit modernější skenovací automatická zařízení, ale vzhledem k hodnotě zásob, které denně protečou firmou, by tato investice byla jen a jen přínosem – snadněji by se identifikovala místa, kde dochází k inventarizačním rozdílům a snadněji by se tedy daly hledat důvody a příčiny těchto nesrovnalostí, což by v konečném důsledku vedlo k ještě menším inventarizačním rozdílům než doposud.

Seznam použité literatury

a) odborné knihy

- [1] BARTMANN, Dieter a Martin J BECKMANN. *Inventory control: models and methods*. Berlin: Springer, c1992. ISBN 3-540-55820-9.
- [2] BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
- [4] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [5] LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3.vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
- [6] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. Praha: Bova Polygon, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3.
- [7] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi – otázky a odpovědi*. Praha: Grada Publishing, 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.
- [8] SVOBODOVÁ, Jarmila. *Inventarizace – praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7.

b) elektronické dokumenty a ostatní

- [9] STRNADOVÁ, Karolína. *Inventarizace majetku a závazků vybrané obchodní společnosti*. Praha, 2012. Bankovní institut vysoká škola Praha, Katedra podnikání a oceňování.
- [10] NOVÁKOVÁ, Barbora. *Metody oceňování majetku dle české legislativy a IFRS*. Brno, 2008. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a daní.
- [11] VARROC LIGHTING SYSTEMS. *Komplexní soubor vnitropodnikových účetních směrnic*.
- [12] VARROC LIGHTING SYSTEMS. *O nás* [online]. Dostupné z: <http://www.varroc.cz/o-nas-2.html>.
- [13] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>.

Seznam zkratek

BIN – číslo buňky

D – dal

DDHM – drobný dlouhodobý hmotný majetek

DFM – dlouhodobý finanční majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNHM – dlouhodobý nehmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

FIFO – „first in, first out“

IFRS – International Financial Reporting Standards = Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

MD – má dáti

MRP systém – „material planning“ systém

pcs – počet kusů

RPC – reprodukční pořizovací cena

ÚJ – účetní jednotka

ZFRT – označení pro hotové výrobky ve Varrocu

ZHLB – označení pro interně vyráběné komponenty ve Varrocu

ZROH – označení pro nakupované položky ve Varrocu

ZÚ – zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucí bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavře licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Novém Jičíně dne: 6.5.2016

Veronika Hajdová
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – inventurní soupis obchodní společnosti Varroc lighting systems

Příloha č. 2 – účtový rozvrh pro rok 2016